

DECIZIA NR.152

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre PF titular al II, cu privire la reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de II.

II formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si contesta partial actul administrativ fiscal respectiv contestatia priveste pierderea fiscala stabilita de organele de inspectie fiscala perioada 2011 - 2015 și impozitul pe venit stabilit în minus de organele de inspectie fiscala pe aceasta perioada.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completările ulterioare, avand in vedere ca Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a fost comunicata contribuabilului iar contestația a fost depusa , înregistrată la A.J.F.P. ,conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia inregistrata la A.J.F.P. și D.G.R.F.P. a fost solutionata de către organul de solutionare al contestatiilor din cadrul D.G.R.F.P. prin Decizia ..., in sensul ca s-a decis:

„Suspendarea soluționării contestației formulate de PF in calitate de titular al I.I. împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa de A.J.F.P. în baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscală, procedura administrativa urmand a fi reluata la data la care contestatarul sau organul de inspectie fiscala sesizeaza organul de solutionare competent cu privire la încetarea definitiva si irevocabila a motivului care a determinat suspendarea.”

In considerentele Deciziei se specifica faptul ca aspectele sesizate de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere , contestata, cu referire la activitatea de consultanta efectuata de I.I. pentru Societatea L, fac obiectul Sesizarii penale formulata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, transmisa Parchetului de pe lângă Tribunal în vederea stabilirii existenței sau inexistentei elementelor constitutive ale intractiunilor prevazute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile și completările ulterioare, motiv pentru care, in conformitate cu prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, luand in considerare principiul de drept potrivit caruia "penalul tine in loc civilul " s-a dispus suspendarea solutionarii, pe fond, a contestatiei formulata de catre PF, in calitate de titular al I.I. pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala in dosarul penal ;procedura

administrativa de solutionare a contestatiei urmand a fi reluata in conformitate cu prevederile la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, precum si pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In speta, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. P.F. titular al II, prin avocat solicita reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de I.I. impotriva Deciziei de impunere pe motiv ca dosarul penal deschis ca urmare a sesizarii penale a fost solutionat prin solutia de clasare; solutia de clasare a fost contestata de organul fiscal, contestatia formand obiectul dosarului care a fost solutionat definitiv prin Incheierea Penala pronuntata de Tribunal-Sectia Penala.

Urmare adresei D.G.R.F.P-Serviciul Solutionare Contestatii, A.J.F.P. -Serviciul Juridic ,prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P., transmite copia Ordonantei de clasare emisa în Dosarul , copia Ordonantei de clasare emisa în dosarul .. și copia Incheierii Penale pronuntata de Tribunal-Sectia Penala în dosarul nr.....

Se reține ca, prin Ordonanta de clasare emisa în Dosarul ... existenta in copie la dosarul cauzei , Parchetul de pe langa Tribunal dispune:

" 1.Clasarea cauzei pentru infractiunea prevazuta de art.9 alin.1 lit.c și alin.2 din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuita reprezentantilor societății L deoarece fapta nu este prevazuta de legea penala sau nu a fost savarsita cu vinovatia prevazuta de lege.

2.Clasarea cauzei pentru infractiunea prevazuta de art.272 alin.1 lit.b din Legea nr.31/1990 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuita reprezentantilor societății L , deoarece fapta nu este prevazuta de legea penala sau nu a fost savarsita cu vinovatia prevazuta de lege, precum și faptul ca a intervenit prescriptia raspunderii penale."

Se retine ca, impotriva Ordonantei de clasare pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunal, A.J.F.P. a formulat plangere care a fost solutionata prin Ordonanta emisa de prim-procurorul Parchetului de pe langa Tribunal in care s-a dispus :

"Respingerea plangerii formulata de petenta A.J.F.P.."

Impotriva Ordonantelor Parchetului de pe langa Tribunal, A.J.F.P. a formulat plangere la Tribunal , care a facut obiectul dosarului nr.....

Solutionand plangerea formulata de A.J.F.P. ,Tribunalul , prin Incheierea Penala , pronuntata in dosarul nr... dispune:

"Respinge plangerea formulata de petenta Administratia Judeteana a Finantelor Publice împotriva Ordonantei pronuntata în dosarul ... Parchetului de pe lângă Tribunalul Sibiu și a Ordonantei pronuntata în dosarul .. de către prim-procurorul adjunct al Parchetului de pa lângă Tribunal pe care le menține. [...]

Definitiva."

In consecinta se retine ca , dosarul penal a fost solutionat definitiv prin Incheierea Penala pronuntata de Tribunal -Sectia Penala iar motivul care a determinat suspendarea solutionarii administrative a contestatiei formulata de PF titular al I.I, impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a incetat, fiind intrunite conditiile prevazute de art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile

ulterioare si pct.10.3 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, luand in considerare Incheierea Penala pronuntata de Tribunalul-Sectia Penala ramasa definitiva in dosarul... D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de PF titular al I.I.

I.Prin contestatia formulata, înregistrată la AJFP , PF in calitate de titular al I.I. formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si Raportului de inspectie fiscala și solicita anularea partiala a actelor administrative fiscale, contestate, în sensul anularii tuturor diferentelor stabilite de organele de inspectie fiscala mai puțin baza impozabila formata din:

- cheltuieli nedeductibile cu amortizarea fiscala a mijloacelor fixe, aferente anilor 2012, 2013, 2014 și 2015 când valoarea de intrare a sistemului de irigatii a fost înregistrată greșit;

 - cheltuieli nedeductibile cu TVA aferenta anului 2014;

 - venituri impozabile stabilite suplimentar pe anul 2015 reprezentând incasarea ultimei transe din valoarea de vanzare a afacerii;

 - cheltuieli deductibile stabilite suplimentar pe anul 2015 reprezentând parte din valoarea ramasa neamortizabila care nu a fost luata în calcul la stabilirea venitului net pentru anul 2015 și impozit pe venit suplimentar ;

Contestatarul arata ca, organele de inspectie fiscala au reținut ca s-a calculat eronat venitul net impozabil iar eroarea ar proveni din urmatoarele cauze:

Anul 2011

- înregistrarea ca cheltuiala deductibila a amortizarii mijloacelor fixe achiziționate de către Întreprinderea Individuală din ajutor financiar nerambursabil (Contract de finanțare - contribuție maxim 65% finanțare nerambursabilă si 35% finanțare proprie);

- înregistrarea ca cheltuială deductibilă a contravalorii terenului transferat din patrimoniul personal în patrimoniul afectat activității independente derulate prin Întreprinderea Individuală.

Anul 2012

- înregistrarea ca cheltuiala deductibila a amortizarii mijloacelor fixe achiziționate de către Întreprinderea Individuală din ajutor financiar nerambursabil (Contract de finanțare - contribuție maxim 65% finanțare nerambursabilă si 35% finanțare proprie).

Anul 2013

- includerea în cuantumul venitului brut anual a veniturilor din activitatea de consultanță prestată către Societatea L;

- înregistrarea ca cheltuiala deductibila a amortizarii mijloacelor fixe achiziționate de către Întreprinderea Individuală din ajutor financiar nerambursabil(Contract de finanțare - contribuție maxim 65% finanțare nerambursabilă si 35% finanțare proprie).

Anul 2014

-inclusiunea in cuantumul venitului brut anual a veniturilor din activitatea de consultanță prestată către Societatea L;

-înregistrarea ca cheltuiela deductibilă a amortizării mijloacelor fixe achiziționate de către Întreprinderea Individuală din ajutor financiar nerambursabil (Contract de finanțare- contribuție maxim 65% finanțare nerambursabilă și 35% finanțare proprie).

Anul 2015

-inclusiunea in venitul brut și plata de impozit pe venitul net stabilit in sistem real aferent sumelor realizate din exploatarea agricolă a plantației de afini;

-inclusiunea in venitul brut și plata de impozit pentru subvențiile acordate de APIA;

-omiterea declarării unui venit realizat din transferul de activitate către A SRL;

-înregistrarea ca cheltuiela deductibilă a amortizării mijloacelor fixe achiziționate de către Întreprinderea Individuală din ajutor financiar nerambursabil (Contract de finanțare - contribuție maxim 65% finanțare nerambursabilă și 35% finanțare proprie);

-înregistrarea ca deductibile a cheltuielilor privind mijlocul fix - sistem de irigații realizat pe plantația de afini ;

-înregistrarea ca venit brut și plata de impozit de 16% din venitul net rezultat din transferul activului-teren s, in cadrul transferului de active / activitate către A SRL;

-înregistrarea ca cheltuielă deductibilă a diferenței de valoare rămasă neamortizată a mijloacelor fixe instrainate de contribuabil in anul 2015 (transfer și vânzare mijloace fixe);

-inclusiunea in cuantumul venitului brut anual a veniturilor din activitatea de consultanță prestată de Întreprinderea Individuală.

1.Cu privire la veniturile din consultanta realizate de Întreprinderea Individuală, despre care organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu constituie venit brut, in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, contestatarul prezinta urmatoarele argumente:

1.1.Legea fiscală prevede ca venitul brut include *"totalul sumelor incasate"* in cursul activității iar sumele incasate sunt supuse impozitării; din evidența contabilă și fiscală pusă la dispoziția organelor fiscale rezultă că sumele sunt incasate efectiv de către contribuabil, înregistrate de către acesta in contabilitatea in partidă simplă, aceste venituri fiind declarate si cuprinse in calculul venitului net anual.

Contestatarul precizeaza ca prin excluderea acestora de la declarare și de la plata impozitului, organele de inspectie incalca chiar prevederile legale invocate în motivarea Deciziei de impunere.

1.2.Contestatarul considera eronata si nelegala motivarea deciziei organului de inspectie fiscala referitoare la faptul ca aceste venituri au la baza tranzactii fara scop economic.

In primul rand, art.48 alin.(1) si (2) din Codul fiscal coroborat cu pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal prevad in mod expres că o persoană are obligația de a plăti impozit pe sumele incasate efectiv. Legea nu prevede excepții sau excluderi de la impozitare a sumelor incasate pe considerente ce țin de modul de realizare și executare a livrărilor/serviciilor facturate; considera ca organul de inspectie fiscală a adaugat la lege o condiționare pe care legea nu o impune, încălcand astfel principiul certitudinii impunerii prevazut la art. 3 din Codul Fiscal.

În al doilea rând, contestatarul considera ca poziția organului fiscal cu privire la realizarea veniturilor din pretinse tranzacții "fără scop economic" este eronată, întrucât aprecierea scopului economic nu se poate face decât prin raportarea la activitățile economice pentru care Întreprinderea Individuală a fost autorizată; nu pot fi considerate "fără scop economic" activitățile derulate în limita și în realizarea obiectului de activitate autorizat.

Contestatarul arată ca încheierea de contracte de consultanță face parte din obiectul de activitate autorizat, fapt constatat chiar de către organul de inspecție fiscală, la pagina 5 din Raportul de inspecție fiscală.

Totodată arată ca sumele în cauză privesc remunerația acordată persoanei fizice pentru activitatea depusă în beneficiul Societății L, cu privire la :

- identificarea și atragerea de clienți pentru societate - apți de a beneficia de fonduri europene/guvernamentale; identificarea măsurilor de finanțare din fonduri europene/guvernamentale accesibile pentru potențialii clienți, întocmirea proiectelor de investiții, implementarea proiectelor finanțate etc;

- identificarea potențialilor investitori, negocierea transferului de active la preț minim determinat și întocmirea documentațiilor pentru transferul de active realizat de la Societatea L către cumpărătorul A SRL .

Dovada în acest sens o constituie documentația predată organului fiscal, referitoare la proiectele din care societatea a realizat venituri impozabile, de unde rezultă contribuția și activitatea esențială a titularului Întreprinderii Individuale în cadrul obiectului contractelor de consultanță, pentru care acesta are dreptul la remunerație.

Astfel, contribuabilul considera ca prin activitatea și contribuția acestuia directă, a produs în mod direct, venituri impozabile .

În ceea ce privește realitatea și conținutul serviciilor care au făcut obiectul Contractului de prestări servicii , din documentele prezentate organului fiscal rezultă îndeplinirea următoarelor servicii, respectiv:

- identificarea potențialilor investitori în domeniu, la târguri naționale și internaționale ;

- prezentarea plantatiilor firmei;

- identificarea unui potențial beneficiar;

- deplasari la Bucuresti si intalniri cu reprezentantii beneficiarului;

- prezentarea situatiei financiare a firmei separat pe activitatile desfasurate, în sensul evidentierii bugetului de venituri și cheltuieli aferente activității agricole;

- întocmirea diverselor situații solicitate de investitor;

- consultanță în pregătirea tuturor documentelor ;

- consultanță privind prezentarea în detaliu a modului de lucru al afacerii;

- negocieri și alte întâlniri pentru stabilirea condițiilor transferului, a pretului, a condițiilor de plată, etc.

Contestatarul precizează ca prin activitatea și contribuția sa directă, PF a identificat investitorul dispus să achiziționeze plantația de afini și activitatea de producție, a asistat societatea vânzătoare în cursul negocierilor și în cursul pregătirii documentelor necesare realizării tranzacției. Onorariul stabilit în contract a fost stabilit direct raportat la rezultatul serviciilor prestate de consultant, respectiv de prețul încasat de societate în urma tranzacției. Arată ca urmare a activității derulate de PF în baza Contractului , societatea beneficiară a realizat venituri pentru care s-a calculat și s-a achitat impozit la bugetul de stat. Faptul ca PF a avut calitatea de asociat sau administrator în cadrul Societății L nu înseamnă că nu are dreptul de a fi remunerat

pentru activitatea depusă; asociatul nu este ținut a face și a presta servicii pentru societatea la care detine participații, contribuția sa fiind finanțarea prin participarea la capitalul social.

De asemenea, precizează contestatarul, nu există nicio prevedere legală care să interzică unei persoane ce îndeplinește calitatea de administrator al unui SRL să desfășoare activități remunerate pentru societatea pe care o administrează. De altfel, actul constitutiv al Societății (pus la dispoziția organului fiscal), la articolul 10 precizează clar atribuțiile administratorului, de unde rezulta că acestea nu includ activitățile care fac obiectul Contractelor ...

În ceea ce privește forma în care s-a concretizat raportul juridic de colaborare între părți, contestatarul arată că, în baza principiului libertății contractuale, părțile au dreptul de a alege o formă din cele reglementate de lege (contract de muncă, contract de servicii etc.) și ca în cazul de față, a ales să fie remunerat în forma înregistrată și autorizată legal, respectiv I.I., remunerația primită fiind declarată ca venituri din activități independente, prin declarațiile pe venit, înregistrate în fiecare an la organele fiscale, fiind plătit impozitul pe venit aferent veniturilor realizate.

Contribuabilul consideră că nu se justifică distincția pe care organul fiscal o face între persoană fizică și I.I., cu scopul de a arăta că sunt persoane diferite, respectiv că activitatea a fost depusă de persoana fizică și nu de Întreprinderea Individuală, întrucât Întreprinderea Individuală nu este o persoană civilă distinctă ci este o formă de organizare prin care persoana fizică titular al acesteia exercită activitățile pentru care s-a autorizat.

Totodată, contribuabilul nu este de acord cu constatarea organelor de inspecție cu privire la faptul că Întreprinderea Individuală nu detine în patrimoniu baza tehnico-materială necesară prestării serviciilor de consultanță, întrucât această prestare este eminentă de ordin intelectual; arată că a utilizat autoturismul, laptopul și telefonul aflate în proprietatea persoanei fizice, în scop mixt (atât personal cât și pentru activitatea independentă autorizată), însă a ales să nu înregistreze cheltuieli cu procurarea și utilizarea acestor bunuri la calculul venitului impozabil aferent activității desfășurate de către Întreprinderea Individuală, având în vedere că nu există o obligație legală de a înregistra cheltuieli deductibile.

În ceea ce privește constatarea organului de inspecție fiscală că Întreprinderea Individuală nu a avut "forța de muncă" pentru prestarea serviciilor de consultanță, contestatarul susține că această apreciere este eronată, întrucât munca în interesul Întreprinderii Individuale a fost efectuată personal și direct de PF nefiind raportate și facturate servicii efectuate de către alte persoane.

Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală cu privire la faptul că nu este reală activitatea de consultant desfășurată de către PF, având în vedere că acesta a avut calitatea de salariat și de administrator la mai mulți agenți economici, fiind puțin probabil ca o singură persoană să aibă timpul fizic necesar desfășurării tuturor activităților pe care susține că le efectuează, contestatarul arată că organul fiscal omite să consemneze că pe numele titularului întreprinderii au fost încheiate contracte de muncă cu timp parțial, de 1 sau 2 ore, iar, cumulativ, aceste contracte nu au depășit, în niciun interval din perioada supusă inspecției fiscale, un timp mai mare de 7 ore/zi; de asemenea arată că toate funcțiile deținute de PF în baza contractelor de muncă nu sunt funcții de execuție, ci sunt funcții de administrare și directorat, care nu necesită prezența fizică obligatorie și permanentă la locul de muncă. În ceea ce privește exercitarea activității de administrare la mai multe societăți, acest fapt este permis în

mod expres de legea 31/1990 privind societatile comerciale și este pe deplin posibilă, întrucât nu presupune prezenta fizica permanenta la toate societatile.

Contestatarul precizeaza ca toate veniturile obtinute de PF de la Intreprinderea Individuala au fost declarate și globalizate asupra persoanei fizice, fiind cuprinse in declaratiile fiscale si impozitate cu impozitul pe venitul net realizat de PF.

Referitor la stornarea unor facturi de consultanță emise către beneficiar, sustine ca acestea au fost inregistrate in momentul in care societatea beneficiară L SRL trebuia sa restituie banii clientilor, conform intelegerii partilor si nu in momentul in care societatea inregistra TVA de plata. Lipsa TVA de plata la Societatea L SRL se datorează activității comerciale desfășurate, respectiv livrări intracomunitare de afine, precum si achizițiilor efectuate (caserole, lădițe afine, etichete, paleți, combustibil, piese de schimb, fertilizanți, lucrări agricole, transport etc.) toate acestea fiind cu TVA.

În ceea ce privește activitatea Întreprinderii Individuale, contribuabilul mentioneaza ca aceasta a inregistrat in mod permanent TVA de recuperat datorită cheltuielilor cu investiția facută la ferma de afine astfel ca indiferent de momentul in care ar fi emis facturile către Societatea L SRL , Întreprinderea Individuală nu ar fi avut TVA de plată.

Referitor la contractele de prestari servicii consultanta incheiate intre Intreprinderea Individuala si beneficiarul I SRL, contestatarul considera ca se face confuzie intre realitatea prestarii serviciilor catre beneficiar si rezultatul obtinut de beneficiar ca urmare a prestarii serviciilor; arata ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a intocmit pentru societatea beneficiară I SRL, proiectele si documentatia necesara, pentru a fi depusa de clientul I SRL in vederea obtinerii finantarii nerambursabile. Faptul ca proiectul nu a fost selectat pentru finantare nerambursabila, iar prin Actul additional s-a convenit restituirea catre clientul I SRL a unor sume achitate de acesta, nu anuleaza realitatea prestarii serviciilor executate efectiv de către Intreprinderea individuala. Totodata, contestatarul mentioneaza ca acolo unde într-adevar au fost achitate servicii, care ulterior nu s-au mai executat datorita rezilierii contractului cu beneficiarul I SRL, a fost ajustata si valoarea platita catre INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, conform intelegerii dintre parti.

Contestatarul sustine ca diminuarea sumelor incasate din servicii de consultanță cu sumele restituite conform înțelegerii între părți, s-a inregistrat in contabilitatea Intreprinderii Individuale, conform reglementărilor contabile aplicabile, care impun recunoașterea veniturilor la data încasării și a cheltuielilor la data plății (cu excepțiile expres prevăzute).

Referitor la contractul P, contestatarul mentioneaza ca cel care s-a deplasat la expozițiile unde s-a realizat identificarea clienților a fost PF activitatea și contribuția acestuia fiind esențială in identificarea clientului si intermedierea contractelor pe baza cărora Intreprinderea Individuala a incasat onorariul de la clientul P.

În al treilea rând, contestatarul considera ca, dacă organul fiscal a reținut că tranzacția (consultanță) facturată de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu are la bază operațiuni reale, acest fapt conduce la concluzia că TVA aferenta incasărilor din consultanță, colectata și plătită de Întreprinderea Individuală către buget, nu are niciun suport și, in consecință, trebuie restituita către Întreprinderea Individuală.

Or, la inspectia fiscala nu s-a procedat la analiza acestui aspect, retinandu-se ca nu au fost realizate aceste venituri, fiind inasa mentinuta TVA colectata din aceste tranzacții.

Contestatarul sustine ca nu se poate menține obligația de colectare și plată a TVA, in conditiile in care organul fiscal a reținut că operațiunea este fictivă.

2. În ceea ce privește impozitarea veniturilor realizate de Întreprinderea Individuală din vânzarea de afine in sistem real și nu pe bază de norme de venit, contestatarul sustine ca a evidențiat și contabilizat veniturile obtinute din vanzarea fructelor produse in exploatarea agricola pe care le-a supus impozitării in sistem real, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, potrivit prevederilor Capitolului II - Venituri din activități independente din Codul Fiscal, fiind obtinute din aceasta activitate venituri (anul 2014).

Prin decizia de impunere, organul de inspectie fiscala a exclus de la impozitarea in sistem real, veniturile din activitatea agricolă realizate in perioada 01.02.2013 - 31.12.2013 și perioada 01.01.2015 - 17.07.2015, intrucât a considerat că acestea trebuiau impuse pe bază de norme de venit și nu in sistem real.

De asemenea, prin decizia de impunere, organul de inspectie fiscala a păstrat impozitarea in sistem real pentru veniturile din activitatea agricolă realizate de contribuabil in perioada 01.01.2010 - 31.01.2013 și perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, însă a procedat la ajustarea veniturilor și cheltuielilor deductibile.

Contestatarul considera pozitia si concluziile organului de inspectie fiscala ca fiind nelegale, invocand in sustinere prevederile art.49 alin.(2), (6) si (9) din Codul fiscal si pct.49 din Normele metodologice date in aplicarea art.49, potrivit carora nu este permisă impozitarea pe bază de norme de venit și că sistemul real de impozitare se aplica obligatoriu de către persoanele impozabile care au in obiectul statutar atât activități care permit impozitarea pe baza de norme de venit cât și activități pentru care legea nu permite impozitarea pe bază de normă de venit sau au obtinut in anul fiscal anterior un venit brut anual peste echivalentul in lei al sumei de 100.000 euro calculat la cursul de schimb mediu anual comunicat de BNR la sfarsitul anului.

Contestatarul precizeaza ca a indicat și probat in fața organului fiscal că modalitatea de calcul și impozitare in sistem real pentru veniturile realizate, este obligatorie avand in vedere activitatile cuprinse in obiectul de activitate al Intreprinderii Individuale, precum si cuantumul venitului brut realizat de acesta incepand cu anul 2012.

Arata ca, in perioada supusa inspectiei fiscale, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a avut in obiectul de activitate si a desfasurat activitati care nu figureaza in nomenclatorul prevazut in articolul 49 alin.(2) din Codul Fiscal; contribuabilul arata ca potrivit certificatelor constatatoare emise de ORC de pe langa Tribunal, pe langa activitatea Cod CAEN 0125 "*Cultivarea fructelor arbustilor fructiferi, capsunilor, nuciferilor si a altor pomi fructiferi*" desfasoara si alte activitati independente, cum ar fi:

Cod CAEN 7022 -" Activitati de consultanta pentru afaceri si management „;

Cod CAEN 4519- „Comert cu autovehicule”;

Cod CAEN 4511- „Comert cu autoturisme si autovehicule ușoare”;

fiind completate ulterior și activitățile:

Cod CAEN 4520- „Intretinerea si repararea autovehiculelor”;

Cod CAEN 4631- „Comert cu ridicata al fructelor si legumelor”;

Cod CAEN 5210- „Depozitari”

Cod CAEN 6820 -"Inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate „

Contestatarul arata ca pe perioada supusa inspectiei fiscale, Intreprinderea Individuala a desfasurat in mod efectiv, pe langa activitatea Cod CAEN 0125 - cuprinsa in nomenclatorul prevazut la articolul 49 alin.(2) din Codul Fiscal (pentru care se putea exercita optiunea de impozitare pe baza normelor de venit) si activitatile Cod CAEN 7022, 4511 si 4519 - care nu sunt prevazute in Nomenclator, motiv pentru care, toate veniturile realizate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA puteau fi impozitate doar in sistem real (cum de altfel s-a si procedat), in baza prevederilor articolului 49 alin.(6) din Codul Fiscal.

In temeiul prevederilor articolului 49 alin.(2) si (6), Intreprinderea Individuala a avut obligatia declararii si calcularii venitului net in sistem real, pe baza evidentelor contabile, contribuabilul respectand acest lucru.

În ceea ce priveste venitul realizat din transferul de active, in anul 2015, catre societatea A SRL, contestatarul arata ca acesta nu poate fi supus impozitarii pe norma de venit, intrucat acest tip de impozitare s-ar fi aplicat exclusiv in cazul in care Intreprinderea Individuala ar fi obtinut acest venit din valorificarea in stare naturala a produselor culese din arbustii fructiferi, iar acest venit nu ar fi depasit suma maxima de 100.000 euro pe an.

Or, venitul inregistrat si declarat in anul 2015, ca urmare contractului cu A SRL, nu provine din vanzarea fructelor culese din arbustii fructiferi, ci din vanzarea tuturor elementelor de activ ce compun fondul de comert al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, respectiv transferul urmatoarelor elemente: Active Ferma 2: - Plantatia; Echipamente si utilaje (tractoare, remorci, grapa, tocatore, atomizor, motocoasa); Contractele de munca cu angajatii; Know-How (Drepturile de proprietate intelectuala asupra procesului de productie, depozitare, transport si comercializare a produselor; Clientela).

In ceea ce priveste venitul brut anual, contestatarul sustine ca in fiecare an incepand cu anul 2012 a realizat venit brut mai mare de 100.000 euro, asa cum reiese din documentele prezentate si verificate de organul de inspectie fiscala; considera ca, potrivit art. 49 alin.(2) din Codul fiscal, a avut obligatia sa determine venitul net anual in sistem real, fiind exclusa posibilitatea impozitarii pe baza normelor de venit.

Cu privire la afirmatia organului fiscal că Intreprinderea Individuala nu a optat pentru impozitarea in sistem real, pentru veniturile din exploatarea arbuștilor fructiferi, sustine ca, prin nota explicativa a aratat ca in perioada verificata nu a indeplinit conditiile pentru a fi impozitat pe norma de venit, avand in vedere ca in fiecare an incepând cu anul 2012 a realizat o cifra de afaceri mai mare de 100.000 euro, iar potrivit art. 49 alin.(2) din Codul Fiscal a înțeles că este obligata să determine venitul net anual in sistem real.

Totodata, contribuabilul a retinut ca este dreptul acestuia si nu obligatia de a opta pentru impozitare la norma de venit. Astfel, dacă persoana impozabilă a optat pentru impozitare in sistem real, nu mai poate reveni asupra acestei opțiuni pentru o perioadă de 2 ani sau mai mult, dacă persoana impozabilă nu solicita determinarea venitului net anual pe bază de norme de venit; arata ca in toata perioada supusa inspectiei fiscale, a depus la organul fiscal declaratii de impunere, prin care a determinat venitul net anual in sistem real, pe baza inregistrarii veniturilor si cheltuielilor deductibile din evidenta contabila. Sustine ca si-a exercitat dreptul legal si neconditionat prevazut de art. 51 din Codul Fiscal cu privire la sistemul de impozitare pentru veniturile realizate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, sistemul de impozitare pentru care a optat fiind cel de determinare a venitului net in sistem real. Opțiunea este obligatorie pentru o perioadă de 2 ani fiscali consecutivi și se consideră

reînnoită pentru o nouă perioadă dacă contribuabilul nu solicită revenirea la sistemul anterior, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului următor expirării perioadei de 2 ani, potrivit art.51 alin.(2) din Codul fiscal.

În consecință, contribuabilul considera că reînnoirea sistemului de determinare a venitului net din sistem real în sistem bazat pe norma de venit încalca în mod clar atât dreptul la opțiune al contribuabilului, cât și prevederile legale referitoare la natura activităților desfășurate de Întreprinderea Individuală și la valoarea veniturilor brute maxime care pot fi realizate în sistemul de impunere pe baza de norma de venit.

3. Referitor la ajustarea de către organul fiscal a cheltuielilor deductibile aferente mijloacelor fixe amortizabile achiziționate de contribuabil din sursă de finanțare mixtă, respectiv din fonduri proprii (35%) și din ajutorul financiar nerambursabil acordat în condițiile Programului național pentru dezvoltare rurală (65%);

Contestatarul considera calculul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe provenite din subvenții și limitarea deducerii cheltuielii cu amortizarea la 35% din valoare, ca fiind nelegale, întrucât, în primul rând, deși a încheiat Contractul de finanțare pentru un procent de maxim 65% din valoarea totală, în aprilie 2015 a solicitat rezilierea finanțării și a restituit integral autorității de finanțare sumele de bani primite cu titlu de finanțare nerambursabilă; arată că la data inspecției fiscale mijloacele fixe erau finanțate și plătite în procent de 100% contribuție proprie a Întreprinderii individuale astfel încât considera că, în mod corespunzător și cheltuielile efectuate de Întreprinderea Individuală beneficiază de deducerea unui procent de 100% cheltuieli cu amortizarea și nu în procent de 35% cum consideră organul fiscal. Învoca în susținere dispozițiile Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice, art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și susține că amortizarea a fost calculată cu respectarea cerințelor art.24 Titlul II din Codul fiscal.

Contestatarul arată că la pct.38 alin.(17) din Normele metodologice date în aplicarea art.48 se precizează că este cheltuială deductibilă valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatarei și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare, prin amortizare inclusă pe costuri în cursul exploatarei înțelegându-se amortizarea calculată în conformitate cu prevederile art. 24 Cod fiscal și nu amortizarea aferentă sursei proprii de finanțare.

Ca urmare, contestatarul considera că organul de inspecție fiscală trebuia să analizeze distinct veniturile impozabile aferente finanțării nerambursabile și cheltuielile deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate atât din surse proprii cât și din fonduri nerambursabile.

Totodată, contestatarul susține că Titlul III din Codul fiscal, aplicabil contribuabililor persoane fizice autorizate care determină venitul net impozabil pe baza contabilității în sistem real, nu prevede impozitarea ca venit a părții din amortizare aferentă valorii finanțate nerambursabile, acest tratament fiscal fiind aplicabil doar contribuabililor care datorează impozit pe profit, la pct.236 alin.(2) din OMFP 3055/2009 fiind prevăzut că subvențiile pentru active sunt recunoscute inițial ca venit amânat, urmând să fie înregistrate ca venituri în contul de profit și pierderi pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

De asemenea, planul de conturi din OMFP 3055/2009 prevede în mod expres recunoașterea ca venituri în avans a subvențiilor pentru venituri (cont 472) și ca "Subvenții pentru investiții" a subvențiilor pentru investiții, împrumuturilor nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții și altor sume de primit cu caracter de subvenții pentru investiții (cont 475).

Contribuabilul arată ca pct. 52 din Ordinul 1040/2004 reglementează modul de calcul al venitului sau pierderii fiscale și prevede influențarea venitului net cu încasările efectuate în avans, iar la pct.48 sunt stabilite veniturile brute din activitatea independentă.

Corectitudinea tratamentului fiscal aplicat de întreprinderea individuală este confirmat de punctul de vedere emis de către Direcția Generală a Finanțelor Publice către alta întreprindere individuală, din care rezultă ca:

-sumele primite de persoanele fizice autorizate sub forma împrumuturilor nerambursabile nu se includ în venitul brut în vederea stabilirii venitului net, ci se înscriu în fișe pentru operațiuni diverse distincte;

-în Registrul inventar și în Registrul jurnal de încasări și plăți se înregistrează întreaga valoare de achiziție a activelor achiziționate, indiferent de proveniența sumelor plătite pentru achiziționarea acestora din fonduri europene nerambursabile sau din surse proprii;

-cheltuielile efectuate din aceste împrumuturi, nefiind cheltuieli deductibile, urmează a fi recuperate pe calea amortizării fiscale.

În acest sens DGRFP, Serviciul pentru Contribuabili arată în mod expres că *"este deductibilă la calculul venitului net cheltuiala cu amortizarea înregistrată în Fișa pentru operațiuni diverse. Amortizarea activelor achiziționate se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune, prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil"*.

Astfel, contestatarul consideră că reglementările legale aplicabile tratamentului contabil și fiscal al subvențiilor pentru active încasate de persoanele fizice autorizate nu prevăd ceea ce organul de inspecție fiscală reține ca bază legală, fapt confirmat de serviciul de asistență contribuabili, care a răspuns în sensul admiterii deducerii integrale a amortizării mijloacelor fixe, inclusiv a celor achiziționate din fonduri nerambursabile.

4. Referitor la ajustarea cheltuielilor deductibile cu amortizarea mijlocului fix "Sistem de irigații", contestatarul precizează că nu contestă concluziile organului fiscal privind cuantumul acestora, care este corespunzătoare valorii finale a lucrărilor recepționate, însă consideră eronată constatarea organului de inspecție fiscală cu privire la faptul că întreprinderea individuală a înregistrat în mod eronat ca și cheltuiala deductibilă amortizarea valorii mijlocului fix "Sistem de irigații", întrucât acesta nu a fost pus în funcțiune până la data la care a fost transferat către societatea A SRL indicându-se ca temei legal prevederile art.24 și art.48 din Codul fiscal.

Contestatarul arată că în baza Contractului de execuție lucrări, I SRL a executat două categorii de lucrări, respectiv cele de terasamente și instalații sanitare, detaliate în Situațiile de lucrări, pentru care s-a plătit suma de.. lei.

Prin nota explicativă dată organelor fiscale (confirmată și de reprezentantul antreprenorului și de situația existentă în teren), contribuabilul susține că, față de contractul inițial, semnat cu I SRL, au fost executate doar lucrările de terasamente și

de instalații, nefiind făcută branșarea la rețeaua de curent electric și nici varianta alternativă a alimentării pe bază de panouri fotovoltaice.

În acest context, Întreprinderea Individuală, în calitate de beneficiar, a efectuat recepția parțială a lucrărilor (Proces verbal de recepție parțială lucrarea fiind preluată la stadiul fizic de lucrări existente, pentru care s-au întocmit documentele legale în acest sens.

Contestatarul arată că nu s-a întocmit proces verbal de punere în funcțiune cu I SRL, deoarece investiția mai necesită soluția de branșare la o sursă generatoare de curent electric, aceste investiții fiind realizate de către contribuabil. Sistemul executat de I SRL a fost pus în funcțiune pe amplasament prin eforturile acestuia, în regie proprie, respectiv s-a realizat alimentarea cu curent produs de un generator diesel ce există și la această dată pe amplasament.

Faptul că sistemul a fost utilizat rezulta și din obținerea de culturilor de afine, care, în lipsa irigației, nu s-ar fi dezvoltat.

În consecință, contestatarul consideră că premisa reținută de organul fiscal pentru nedeductibilitatea cheltuielilor, aceea că sistemul de irigații nu a fost utilizat în activitatea Întreprinderii Individuale și nu a fost pus în funcțiune, este eronată și contrazisă de situația existentă la fața locului, care poate fi confirmată de salariații care s-au ocupat efectiv de irigații, precum și de inginerul horticol.

5. Referitor la excluderea din cadrul cheltuielilor deductibile a prețului achiziționării terenului pe care s-a realizat plantația de afine și excluderea de la impozitarea în sistem real a contravalorii terenului pe care există plantația de afine, care a făcut obiectul transferului de active către societatea A SRL, realizat prin contractul încheiat, contestatarul prezintă următoarele argumente:

Consideră greșită poziția organului de inspecție fiscală cu privire la faptul că vânzarea terenului intabulat în Cartea Funciara pe numele Întreprinderii Individuale nu constituie venit brut în patrimoniul afacerii, întrucât Întreprinderea individuală nu are personalitate juridică, fiind vorba de un transfer ce privește un bun patrimonial propriu persoanei fizice ce a fost afectat Întreprinderii Individuale (patrimoniu de afecțiune) și care ulterior a fost înstrăinat către Societatea A SRL.

Contestatarul precizează că afectarea terenului în scopul afacerii este necontestată de organul fiscal, care a reținut că terenul pe care există plantația de arbuști fructiferi - afine face parte, ca bun corporal imobil, din bunurile afectate activității independente autorizate legal a contribuabilului (activitatea principală: cultivarea arbuștilor fructiferi-afine, cod CAEN 0125); acest fapt este confirmat de organul fiscal care precizează prin Decizia de impunere (pagina 3 alineatul 1) că terenul constă în *"teren fâneată - bun patrimonial aparținând persoanei și afectat Întreprinderii individuale"*.

Având în vedere că obiectul de activitate principal al Întreprinderii Individuale - declarat și autorizat - constă tocmai în exploatarea comercială a terenului prin afectarea acestuia activității de exploatare arbuști fructiferi - afine, rezulta că achiziția terenului a fost efectuată cu intenția de a dezvolta și realiza exploatarea economică - plantații de arbuști fructiferi și de a obține venituri din activitatea de comercializare a fructelor produse, fapt care s-a și realizat în fapt.

Totodată, contribuabilul arată că imobilul nu a fost vândut în starea în care Întreprinderea Individuală l-a dobândit, ci acesta a suferit ample transformări

(amenajare sistem de irigații, realizare plantație arbuști fructiferi) toate implicand autorizări, relaționări cu alți comercianți - furnizori sau clienți).

Astfel, atât terenul, cât și lucrările efectuate asupra acestuia, respectiv cele de viabilizare economică (ex. sistem de irigații) sau agricolă (plantația de arbuști fructiferi) sunt evidențiate în contabilitatea Întreprinderii Individuale, ținută în sistem real, așa cum prevede legea.

Contestatarul considera ca organul de inspectie fiscala a ignorat pur și simplu efectele actului notarial și ale celui emis de OCPI, prin care PF a efectuat formalitățile, în conformitate cu regulile de carte funciară, pentru transferul terenului din patrimoniul personal în patrimoniul afectat activității economice desfășurate prin Întreprinderea Individuală.

Totodata, contestatarul sustine ca sub aspectul personalității civile nu există deosebire între titularul Întreprinderii Individuale și INTREPRINDEREA INDIVIDUALA transferul de bunuri între patrimoniul personal și patrimoniul afectat afacerii, fiind considerat de lege drept o instrăinare, iar valorificarea acestor bunuri generează venituri care sunt, sub aspect fiscal, supuse impozitării ca venituri din activități independente și nu reprezintă tranzacții imobiliare din patrimoniul personal, acest fapt fiind confirmat și de organul de inspectie fiscala, care precizează:

"Venitul brut cuprinde și câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității. În venitul brut al afacerii se include și suma reprezentând contravaloarea bunurilor și drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitării activității și la încetarea definitivă a acesteia în patrimoniul personal al contribuabilului, operațiune considerată din punct de vedere fiscal o instrăinare" (adresa comunicată de DGRFP către BNP).

De asemenea, petentul precizează ca în concordanță cu această poziție a organului fiscal, notarul public își menține și la această dată decizia de a nu aplica și reține impozitul pe tranzacții imobiliare (3%) ci de a impozita cu 16% venitul net determinat în sistem real, anexând în acest sens, adresa BNP .

În susținerea acestui punct de vedere, contribuabilul invocă prevederile pct. 35 din Ordinul 1040/2004, precum și prevederile art.2 lit.j din OUG nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiare unde este definit patrimoniul de afectare.

Totodata, contestatarul sustine ca în conformitate cu prevederile legale de Carte Funciară, opozabilitatea față de terți a drepturilor asupra terenurilor se asigură prin înscrierea în cartea funciară, sens în care încheierea actului notarial de transfer în patrimoniul Întreprinderii Individuale, autentificat de BNP sub era necesară, având în vedere prevederile art.2 lit.j din OUG nr. 44/2008 și reglementările legale în materie de asigurare a opozabilității transferului față de terți (ex. creditori).

Sub aspectul impozitării veniturilor din valorificarea bunurilor afectate afacerii, petenta invocă prevederile art. 83 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și ale pct. 36 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice la Codul Fiscal.

Ca urmare, contribuabilul considera ca prețul plătit pentru transferul bunului din patrimoniul personal în patrimoniul afacerii reprezintă cheltuială deductibilă pentru patrimoniul afacerii, iar pentru patrimoniul personal reprezintă venit ce se impozitează de notarul public la data transferului, iar instrăinarea din patrimoniul afacerii a terenului,

in cadrul transferului de active către Societatea A SRL a determinat obținerea de venituri care se contabilizează ca venituri din activități independente, impozitate cu 16% din venitul net și nu ca transfer de bunuri din patrimoniul personal - impozitat cu 3%.

In al doilea rand, contestatarul precizeaza ca organul de inspectie fiscala ignora faptul ca, prin contractul din.. INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu a vândut terenul ca bun imobiliar ut singuli, obiectul contractului fiind reprezentat de transferul de activitate și al fondului de comerț al Întreprinderii Individuale către Societatea A SRL. In cadrul transferului universal se include si activul-teren pe care se afla plantatia de afine si care face parte din Fondul de comerț al Întreprinderii Individuale, acest fapt fiind recunoscut si de organul de inspectie fiscala, care la pagina 26 din RIF, precizeaza:

" Pe fond, transferul de active (denumit și de afacere, in accețiunea dată de aquis-ul comunitar in domeniu) presupune că livrarea bunurilor este tratată ca un tot unitar și nu la nivelul individual al operațiunii de vânzare-cumpărare pentru fiecare bun in parte, iar din această perspectivă, operațiunea in sine (in ansamblul său) nu intră in baza impozabilă a TVA."

Contestatarul considera ca, organul de inspectie nu poate izola juridic si fiscal transferul terenului de transferul celorlalte active cu care formează un tot unitar, un singur fond de comerț si, in consecință, nu poate impune un tratament fiscal separat vanzarii terenului, atata timp cat acesta este afectat activității independente si este parte a unui transfer integral de active, permis si reglementat fiscal de articolul 128 aliniatul 7 Cod Fiscal.

In consecinta, contestatarul considera vanzarea terenului ca fiind parte dintr-un transfer de active din patrimoniul destinat afacerii, venitul din transfer constituindu-se in venit brut realizat din activitatea independentă desfășurată in cadrul Intreprinderii Individuale, care se impozitează cu 16% din venitul net stabilit in sistem real.

In al treilea rând, contestatarul nu este de acord cu faptul ca organul fiscal intervine in convenția părților și recalculează venitul realizat din transferul de active, precizand ca Intreprinderea Individuală a inregistrat in contabilitate o valoare prea mare a activului *"sistem de irigații"*, diminuand venitul brut motivat de faptul ca *"valoarea transferului trebuie să rezulte din insumarea valorii individualizate pe fiecare activ cedat de către Intreprinderea Individuală-preluat de Societatea A SA"*

Contestatarul considera ca organul de inspectie a adaugat la lege prevederi inexistente, intrucat nu există in legislația fiscală sau civilă o astfel de obligație, respectiv ca vanzatorul să fie obligat să instraineze activele și afacerea la o valoare care reprezintă suma valorilor individualizate ale activelor - așa cum aceste valori sunt inscrise in contabilitate.

De asemenea, contestatarul arata ca prin aceasta masura au fost excluse de la impozitare sume care au fost incasate in mod efectiv de catre contribuabil, fiind incalcate prevederile art 48 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.36 si pct.48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, Cap. II, litera G, punctul 52 din OMFP nr. 1040/2004 privind aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile in partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 Cod Fiscal.

Astfel, contestatarul sustine ca organul fiscal a intervenit in convenția părților contractante și peste voința acestora, considerand că prețul transferului de active se

diminuează cu suma de ...care reprezintă "valoare de restituit", deși cumpărătorul nu a solicitat acest lucru, care oricum nu ar fi fost posibil, intrucât stabilirea prețului s-a făcut prin stabilirea unei valori forfetare a afacerii.

Contestatarul arata ca aceasta valoare nu a fost calculată pe baza valorilor activelor inscrise in contabilitatea intreprinderii, ci s-a făcut pe baza unei evaluări independente -comandate de Societatea A SRL, respectiv evaluarea intocmită de Societatea C SRL, care a stabilit valoarea justă a activelor transferate ca intreg, valoarea fiind incasata in mod efectiv de contribuabil și impozitata cu 16% din venitul net realizat din activitatea independentă și instrainarea bunurilor din patrimoniul afacerii.

6.Referitor la excluderea din veniturile impozabile a veniturilor din subvenții APIA incasate in anul 2015 (subvenții pe suprafața cultivată) contestatarul considera ca organul de inspectie fiscala nu face distincție intre veniturile realizate de persoanele fizice supuse impozitului pe venit, altele decât persoanele fizice autorizate să desfășoare activități independente și veniturile impozabile realizate in cadrul unei activități independente; invoca în susținere dispozitiile art.42 din Codul fiscal unde sunt reglementate veniturile neimpozabile pentru persoanele fizice care nu sunt angajate intr-o activitate independentă si art. 48 alin. (3) din Codul fiscal unde sunt prevazute veniturile neimpozabile pentru persoanele fizice autorizate să desfășoare activitate independentă precum și pct. 48. din Ordinul 1040/2004 potrivit caruia sunt incluse in venitul brut, sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura din desfasurarea activitatii.

Contestatarul considera ca sumele incasate din subvenții APIA reprezintă sume incasate din desfășurarea activității, iar cheltuielile ocazionate de cultivarea unei suprafețelor agricole pentru care s-au plătit subvențiile se admit integral la deducere fiind aferente realizării veniturilor.

Totodata, contestatarul invoca prevederile art. 20 din OUG 44/2008, potrivit carora patrimoniul de afectatiune al PFA functioneaza distinct de patrimoniul persoanei fizice, chiar daca este vorba de acelasi titular si considera ca potrivit reglementarilor legale aplicabile intreprinderilor individuale, toate veniturile din subvenții APIA incasate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, trebuiau incluse în venitul brut, contestatarul avand in vedere si încasarea APIA din anul 2014 care nu a fost declarată ca venit brut.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa de A.J.F.P. - Inspectie Fiscala Persoane Fizice în baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscală, organele de inspectie fiscala au diminuat venitul anual impozabil evidentiat in decizia de impunere anuala pentru perioada 2011 – 2015.

Din Raportul de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, contestate, rezulta urmatoarele:

Intreprinderea individuala s-a constituit si a funcționat in baza Rezoluției emisa de către Oficiul Registrului Comerțului de pe langa Tribunal, prin care se autorizează

funcționarea INTREPRINDERII INDIVIDUALA, si a Certificatului de inregistrare emis de Oficiul Registrului Comerțului de pe langa Tribunal

Conform Rezoluției si a Certificatului de radiere, eliberate de către Oficiul Registrului Comerțului de pe langa Tribunal INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, este dizolvata cu lichidare (radiata) din Registrul comerțului incepand cu luna martie.

In perioada supusa inspecției fiscale PF a obtinut venituri din desfasurarea activitatilor autorizate a INTREPRINDERII INDIVIDUALA, respectiv:

-activitatea principala: cultivarea arbuștilor fructiferi - afini, cod CAEN 0125;

-activitatea secundara: acordarea de consultanta pentru implementarea proiectelor finanțate din fonduri europene/guvernamentale, identificarea potențialilor beneficiari si a masurilor de finanțare, contractarea serviciilor de consultanta/proiectare pentru proiectele respective precum si consultanta pentru pregătirea si implementarea anumitor contracte de vanzare bunuri, cod CAEN 7022.

1. In ceea ce priveste veniturile din activitati agricole realizate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, din cultivarea arbuștilor fructiferi – afini, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea principala autorizata de cultivarea arbuștilor fructiferi - afini a fost realizata de către Intreprinderea Individuala cu mijloace proprii, parțial mecanizate (plantație afin, sistem irigații, gard de împrejmuire, drum de exploatare, tractoare, ATV utilitar, grapa rotativa, motocoasa, etc...) care au fost achiziționate de către contribuabil prin intermediul Contractului de finanțare pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil in condițiile programului național pentru dezvoltarea rurala încheiat între Agenția de Plați Pentru Dezvoltarea Rurala si Pescuit (actual Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale) si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA.

În aprilie 2015, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, initiaza demersurile necesare privind perfectarea Contractului de transfer de activitate de producție afine desfasurata de către L SRL si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA către Societatea A SRL.

Ulterior, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, solicita rezilierea contractului de finanțare incheiat pentru acordarea sprijinului financiar nerambursabil prin programul FEADR, iar incepand cu data de 30.03.2016 întreprinderea individuala este dizolvata cu lichidare (radiata). Contractul de transfer de activitate privind activitatea de producție afine menționat anterior este incheiat in forma definitiva de către parti in luna iulie 2015.

Urmare verificării documentelor financiar contabile prezentate de către contribuabil cat si a dosarului fiscal existent la organul fiscal teritorial, organele de inspectie fiscala au constatat ca II, a determinat pentru intreaga perioada verificata venitul net anual in sistem real, pe baza datelor din contabilitatea condusa in partida simpla, deși nu si-a exercitat opțiunea prevăzută la art. 51 din Codul fiscal, in vederea determinării venitulului net realizat in sistem real.

Avand in vedere prevederile legale in vigoare pentru perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca II, avea urmatoarele obligatii:

-pentru veniturile realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi -afini pentru care venitul net anual se determina in sistem real între 01 ianuarie 2010 - 31 ianuarie 2013, contribuabilul avea obligația, conform punctului 35 din OG nr. 8/2013 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003, sa declare venitul net pana la data de 25 mai 2014 prin întocmirea si depunerea la organul fiscal teritorial a declarației privind veniturile

realizate - cod 200, veniturile realizate intrând sub incidența prevederilor capitolului II - Venituri din activitati independente din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

-pentru veniturile realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi -afini in perioada impozabila din anul fiscal 2013 cuprinsa intre 01 februarie 2013 si pana la sfârșitul anului fiscal 2013 si anul fiscal 2015 pentru perioada cuprinsa intre 01 ianuarie 2015 si 17 iulie 2015 (data transferului de active), II, avea obligația conform art. 5 din Legea nr. 168/2013, de a depune declarația privind veniturile din activitati agricole impuse pe norme de venit - cod 221 pana la data de 25 iunie 2013 (pentru anul de raportare 2013) respectiv 25 mai a anului 2015 (pentru anul de raportare 2015), veniturile realizate intrând sub incidența prevederilor capitolului VII - Veniturile din activitati agricole, silvicultura si piscicultura din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit influenta aplicării eronate de către contribuabil a sistemului real de impunere asupra veniturilor realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi si au procedat la recalcularea veniturilor evidențiate de către Intreprinderea Individuala in declarațiile privind veniturile realizate - cod 200 depuse si înregistrate la organul fiscal teritorial pentru anii fiscali 2013 si 2015 in sensul diminuării acestora cu veniturile/cheltuielile rezultate din exploatarea suprafețelor cultivate cu arbuști fructiferi - afini.

2 Referitor la tratamentul fiscal al mijloacelor fixe amortizabile existente in patrimoniul II,organele de inspectie fiscala au constatat ca agentul economic a achiziționat mijloace fixe amortizabile a căror sursa de finanțare a fost constituita din fonduri proprii si din ajutor financiar nerambursabil acordat in condițiile Programului național pentru dezvoltare rurala, conform Contractului de finanțare incheiat intre Agenția de Plați Pentru Dezvoltarea Rurala si Pescuit (actual Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale) si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA.

Obiectul Contractului de finanțare a fost acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea Contractanta pentru proiectul "înființare plantație de afin I valoarea totala eligibila a Proiectului fiind de maxim ... lei, suma din care Autoritatea Contractanta s-a angajat sa acorde un maxim de 65% din valoarea totala.

Conform documentelor justificative prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe parcursul desfășurării activitatii INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, inregistreaza:

-venituri neimpozabile (conform fiselor de operațiuni diverse) reprezentând împrumuturi nerambursabile, conform Contractului de finanțare, primite de către contribuabil sub forma unui avans si a patru transe;

-achiziționează mijloace fixe , pentru care contribuabilul deduce la calculul venitului net impozabil cheltuieli cu amortizarea in procent de 100%.

Avand in vedere prevederile art.42 lit.a) si r) si art.48 alin.(4) lit.c) si alin.(7) lit.b) din Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile pct.37 din H.G.nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, in baza Contractului, avand ca sursa de finanțare ajutor financiar nerambursabil in cota de 65% si fonduri proprii in cota de 35%, sunt deductibile fiscal proporțional cu finanțarea mijloacelor fixe din fonduri proprii - respectiv in cota de 35% din amortizarea contabila calculata.

In consecinta, la inspectia fiscala s-a procedat la recalcularea amortizării fiscale aferente fiecărui an de raportare, considerandu-se cheltuiala nedeductibila diferenta

intre valoarea amortizarii contabile anuale dedusa de catre contribuabil in cota de 100% si valoarea amortizarii fiscale calculata in cota de 35% de catre organele de inspectie fiscala.

3. Referitor la amortizarea sistemului de irigatii realizat pe plantatia de afini , organele de inspectie fiscala au constatat ca intre PF titular al II si Societatea I SRL, a fost încheiat Contractul de execuție lucrări in baza caruia societatea comerciala, in calitate de executant, se obliga sa execute, sa finalizeze si sa intretina pana la recepția finala lucrarea „Sistem de irigații”, prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, fiind ...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea I SRL a emis un număr de 3 facturi reprezentand „avans ctr. ” (inclusiv tva), încasate integral prin virament bancar.

In Raportul de inspectie fiscala, se precizeaza ca “pentru lucrările presupus a fi executate conform Contractului de execuție , Societatea I SRL întocmește Centralizatorul situații lucrări si Procesul verbal de recepție parțial , semnate si stampilate de către ambele parti, astfel ca societatea a procedat la stornarea parțiala a avansurilor facturate si la emiterea unui număr de doua facturi finale.

Fata de situatia prezentata, organele de inspectie fiscala au constatat ca II, inregistreaza in Registrul inventar, sistemul de irigatii la o valoare de intrare de ... la aceasta valoare fiind calculata si amortizarea lunara, desi nu detine si nu prezintă un proces verbal de recepție finala la terminarea lucrarilor, respectiv un proces verbal de punere in funcțiune a mijlocului fix, iar valoarea lucrarilor receptionate este mai mica .

De asemenea, la inspectia fiscala s-a constatat ca părțile contractante au incheiat Actul adițional prin care hotărâsc de comun acord modificarea contractului de execuție lucrări , conform Centralizatorului situații de lucrări efectuate , valoarea totala a contractului fiind de ..lei (TVA inclus), la nivelul lucrărilor posibil executate si facturate. Ca urmare, prin factura, Societatea I SRL storneaza diferenta avansurilor ramase facturate si incasate in anul 2011 de la beneficiarul I.I., in baza Contractului de execuție, sumele fiind restituite integral către Intreprinderea Individuala prin virament bancar .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca diminuarea valorii de achiziție a sistemului de irigații nu este rectificată de către contribuabil in Fisa mijlocului fix, in Registrul imobilizărilor si in Registrul bunurilor de capital prezentate organelor de inspectie fiscala, fapt ce a condus implicit si la neinregistrarea corecțiilor referitoare la amortizarea calculata eronat de către contribuabil.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu au fost respectate prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) si c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de referința, coroborat cu art. 24, alin. (1), alin. (2), alin. (3) lit. b) si alin. 11, lit. a) din același act normativ, intrucat contribuabilul si-a majorat cheltuielile deductibile in perioada in care venitul net se determina in sistem real, respectiv in anii fiscali 2011, 2012, ianuarie 2013 si 2014 cu amortizarea calculata eronat pentru mijlocul fix „Sistem de irigații”, nepus in funcțiune pana la data transferului de active.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca agentul economic si-a diminuat cheltuielile deductibile aferente anului 2015, prin rectificarea declarației privind veniturile realizate in Romania, cod 200, fara a întocmi si prezenta documente justificative pana la data încheierii inspectiei fiscale, aceasta suma reprezentand diferenta dintre valoarea de intrare inregistrata in evidenta contabila si valoarea de

intrare a activului „Sistem de irigații” , pentru care contribuabilul a prezentat documente justificative.

Cu toate acestea, organele de inspectie au constatat ca valoarea de intrare a activului „Sistem de irigații” nu a fost rectificata in contabilitatea Intreprinderii individuale, iar activul a fost transferat către Societatea A SRL cu valorile eronate.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca inaintea transferului, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, in calitate de vanzator trebuia sa efectueze un inventar general al activelor, iar valoarea transferului trebuia sa rezulte din însumarea valorii individualizate pe fiecare activ cedat de către Intreprinderea Individuala si preluat de Societatea A, care trebuie sa se comporte ca un succesori al intreprinderii individuale cedente, avand obligatia sa aplice inclusiv ajustarea TVA prevăzută de lege, daca este cazul, asa cum este prevăzut la art. 128, alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil anului 2015, coroborat cu punctul 8 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Intrucât pana la data incheierii actului de inspectie, contribuabilul nu a prezentat un document justificativ care sa ateste ca a adus la cunostinta Societatii A SRL diminuarea valorii de intrare a activului organele de inspectie au considerat ca exista posibilitatea ca valoarea transferului negociata de parti sa suporte modificări ulterioare in sensul diminuării acesteia.

In aceste condiții, la inspectia fiscala s-a stabilit ca valoarea încasata de contribuabil ar putea reprezenta venit incasat de restituit ,venit incasat din activitati independente .

Avand in vedere cele descrise anterior, organele de inspectie fiscala precizeaza ca urmeaza a se proceda la stabilirea influentelor fiscale cu privire la veniturile brute/cheltuielile deductibile aferente anului 2015, ca urmare a intocmirii documentatiei de transfer, avand anexa activele transferate in care valoarea de transfer a activului “Sistem de irigații” este inregistrata eronat.

Referitor la suma cu care contribuabilul a diminuat cuantumul cheltuielilor deductibile, organele de inspectie fiscala precizeaza ca aceasta valoare reprezinta diferenta dintre valoarea de intrare a activului “Sistem de irigații”, inregistrata in evidenta contabila si valoarea de intrare a activului , pentru care contribuabilul prezinta documente.

Având in vedere toate aspectele detaliate mai sus, precum si cele constatate cu ocazia controlului incrucisat efectuat la Societatea I SRL de catre inspectorii din cadrul D.G.R.F.P. – Administratia pentru Contribuabili Mijlocii, materializat in Procesul verbal , prin care s-a stabilit, referitor la realitatea si legalitatea relatiilor economice desfasurate intre Societatea I si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, ca Societatea I SRL a inregistrat cheltuieli deductibile aferente unor operatiuni care nu au substrat economic si pe care le-a stornat intr-o perioada fiscala urmatoare, organele de inspectie fiscala precizeaza ca exista suspiciuni cu privire la realitatea existentei sistemului de irigații.

Totodata, avand in vedere si faptul ca la solicitarea organelor de inspectie fiscala contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ prin care sa probeze legalitatea operatiunii de rectificare a sumei declarând pe proprie răspundere ca „am operat diminuarea cheltuielilor declarate cu suma de .. in declaratiia 200 fara sa intocmesc alte documente justificative...”, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceasta suma “nu poate fi diminuată la calculul cheltuielilor deductibile atata timp cat venitul impozabil aferent ar putea fi majorat artificial”, fiind incalcate prevederile art.

48, alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de raportare.

4. Referitor la majorarea venitului brut declarat de catre contribuabil in anul 2015 cu suma de ..., organele de inspectie fiscala precizeaza ca, in mod eronat, II nu a declarat in Declaratia privind veniturile realizate, venitul incasat in anul 2015, reprezentand venit realizat din incasarea transei a treia din transferul de activitate, conform Contractului de transfer de activitate de productie afine catre Societatea A.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin nedeclararea integrala a veniturilor incasate in anul 2015, contribuabilul a incalcat prevederile art.48 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si au procedat la majorarea venitului brut declarat in anul 2015 cu suma de

5. In ceea ce priveste veniturile realizate din activitatea de consultanta efectuata de I.I. către Societatea L SRL (persoana afiliata), organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea autorizata secundara a Intreprinderii Individuale s-a materializat in perioada supusa inspectiei fiscale in acordarea de consultanta pentru implementarea proiectelor finantate din fonduri europene/guvernamentale, identificarea potentialilor beneficiari si a masurilor de finantare, contractarea serviciilor de consultanta/proiectare pentru proiectele respective precum si consultanta pentru pregatirea si implementarea anumitor contracte de vanzare bunuri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca intre INTREPRINDEREA INDIVIDUALA si Societatea L SRL, persoane afiliate potrivit prevederilor art. 7, pct. 21, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au derulat operatiuni economice constand in prestarea serviciilor de consultanta pentru accesarea fondurilor europene/guvernamentale, fiind incheiate in acest sens doua contracte de prestari servicii, respectiv:

a) Contractul de prestari servicii avand ca obiect consultanta pentru identificarea potentialilor beneficiari de fonduri europene/guvernamentale; identificarea masurilor de finantare din fonduri europene/guvernamentale a clientilor; identificarea oportunitatilor investitiilor; contractarea serviciilor de consultanta/proiectare pentru proiectele finantate din fonduri europene; consultanta pentru implementarea proiectelor finantate din fonduri europene/guvernamentale si consultanta pentru pregatirea si implementarea anumitor contracte de vanzare bunuri.

Tariful perceput de către II, pentru serviciile facturate in baza contractului mai sus mentionat, a fost stabilit in baza unei anexe atasata contractului, anexa cuprinzand lista clientilor beneficiari de proiecte pe fonduri europene/guvernamentale, unul dintre acesti clienti fiind Societatea I SRL, societate care in anul 2011 are si calitatea de furnizor pentru INTREPRINDEREA INDIVIDUALA.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca in baza acestui contract de prestari servicii, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea L SRL un numar de 21 de facturi in inclusiv TVA, din care :

- 14 facturi reprezentand contravaloare servicii de consultanta, inclusiv TVA, facturi achitate integral;

- 7 facturi, prin care storneaza facturi reprezentand servicii de consultanta inclusiv TVA, suma restituita integral societatii.

Referitor la activitatea de consultanta efectuata de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta:

- nu deține în patrimoniul baza tehnico materială necesară prestării serviciilor de consultanță, fapt confirmat și de către PF în răspunsul la întrebarea din nota explicativă;

- nu a avut forța de muncă pentru prestarea serviciilor de consultanță, singura persoană cu atribuții în acest sens fiind doar PF, așa cum rezultă din răspunsul la întrebarea din nota explicativă .

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că prin aceeași notă explicativă PF recunoaște faptul că nu poate prezenta rapoartele de activitate deoarece „nu sunt centralizate electronic în forma finală, ci doar scrise de mână” (întrebarea nr. 5).

Faptul că întreprinderea individuală a facturat constant, în perioada 2010-2015, foarte multe servicii de consultanță, iar justificarea decontării între parteneri presupune existența rapoartelor de activitate la data prestării efective a serviciului pentru fiecare client în parte, întocmirea ulterioară a acestora a creat suspiciuni organelor de inspecție fiscală cu privire la realitatea acestor operațiuni.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că Rapoartele de activitate prezentate sunt incomplete respectiv sunt anuale, neputând fi identificate zilele /orele efectiv alocate prestării serviciului (fără data întocmirii a raportului sau data prestării serviciului), sunt semnate doar de către prestatorul INTREPRINDERE INDIVIDUALĂ și nu sunt însoțite de documente justificative privind natura serviciului prestat (corespondența efectuată cu potențialul client, studiile efectuate pentru identificarea fiecărei surse de finanțare eligibilă, ordine de deplasare la locul investiției, etc...).

În baza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că există suspiciunea că rapoartele de activitate să fie de fapt o detaliere pe ore a anexei care face parte integrantă a contractului de prestări servicii încheiat cu Societatea L SRL, iar societatea comercială (prin comportamentul fiscal din perioada de raportare) își însușește serviciile presupuse a fi prestate de către întreprinderea individuală - plătiți integral facturile emise, deși rapoartele prezentate nu poartă semnătura beneficiarului L SRL.

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile implicate în operațiunea economică descrisă anterior se suprapun și se identifică în sensul că titularul INTREPRINDERII INDIVIDUALE și administratorul/asociatul Societății L este PF.

De asemenea, din analiza documentelor justificative prezentate de către contribuabil în perioada de raportare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Întreprinderea Individuală nu efectuează, nu întocmește documentație și nu înregistrează în evidența contabilă condusă cheltuieli cu deplasările efectuate și evidențiate de către contribuabil prin rapoartele de activitate prezentate.

Un alt aspect sesizat de către organele de inspecție fiscală este că PF în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015 a deținut calitatea de administrator la Societatea L S.R.L. la care desfășura și coordona activitatea de consultanță pentru accesarea de fonduri europene și exploatarea plantației de arbuști fructiferi (afin) și titular al II (fără salariați până în iulie 2014) la care desfășura activitatea necesară înființării și exploatarea unei alte plantații de arbuști fructiferi (afin);

De asemenea, s-a constatat că, în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015, a deținut și calitatea de salariat sau administrator la alte persoane afiliate conform art. 7 alin. 1 pct. 21 din Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca este puțin probabil ca o singura persoana sa aiba timpul fizic necesar desfășurării tuturor activitatilor pe care susține ca le efectuează, respectiv: calitatea de salariat la 6 agenți economici diferiți, administrator la societăți active (si care prin definiție efectuează toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății) si calitatea de titular al întreprinderii individuale (fara personal salariat) care, pe de o parte, se ocupa de infiintarea plantației de arbuști fructiferi- afini, iar pe de alta parte aloca extrem de mult timp activitatii de consultanta.

De asemenea, urmare controlului incrucisat efectuat la Societatea L SRL de catre inspectori din cadrul DGRFP– AJFP – Inspectie Fiscala, a fost incheiat procesul verbal inregistrat la organul fiscal , din care rezulta :

- conform site-ului apartinând societății L S.R.L., societatea oferă soluții complete la elaborarea proiectelor pentru finanțare din fondurile structurale europene;

- conform ofertei prezentate pe site, serviciile de consultanță oferite de Societatea L S.R.L. se suprapun cu cele care conform pct. 2.1. din contractul ar fi fost efectuate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

- documentele prezentate de Societatea L S.R.L. nu justifică modul de identificare a potențialilor beneficiari de fonduri europene de către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, cu mențiunea că pentru proiectele întocmite de Societatea L S.R.L., în care serviciile de consultanță erau eligibile la finanțare, acestea erau solicitate de beneficiar printr-o cerere de ofertă;

- conform actului constitutiv al Societatii L S.R.L., aceasta are un singur adminstrator, respectiv pe PF, persoană care controlează în totalitate activitatea, atât prin calitatea de administrator, cât și prin cea de asociat majoritar (99,88%);

- conform actului constitutiv, PF nu putea avea calitatea de administrator la alte societăți concurente fără aprobarea adunării generale a asociaților (cu mențiunea că acesta deține majoritatea în adunarea generală) și nici să facă același fel de comerț, pe cont propriu sau pe contul altei persoane fizice sau juridice;

- o parte din facturile emise de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, au fost stornate în anul următor sau în același an, fără ca acestea să fie în concordanță cu valoarea comisionului determinat în anexa la contract, valoarea comisionului din anul 2012 fiind reglat prin facturile emise în anul 2013 (două din facturile emise în anul 2012 au fost stornate integral în anul 2013, valoarea acestora fiind inclusă ulterior în alte facturi emise în anul 2013), iar valoarea comisionului din anul 2014 a fost reglat prin facturile emis anul 2015 (valoarea comisionului negativ din anul 2015 a fost stabilit la aceiași valoare cu valoarea ultimelor două facturi din anul 2014).

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca în fapt, prestările de servicii de consultanță în obținerea fondurilor europene au fost efectuate pentru beneficiari de Societatea L S.R.L., prin administratorul și angajații acesteia având în vedere și următoarele considerente:

- în rapoartele prezentate INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, a alocat timp pentru servicii de consultanță unor clienți ai Societatii L pentru care societatea nu a efectuat servicii de consultanță (ex. I S.R.L.) sau a alocat timp pentru servicii de consultanță în vânzări pentru care nu a prezentat documente justificative privind efectuarea lor (ex. P S.R.L.), fapt ce denotă că serviciile de consultanță efectuate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, au fost determinate artificial;

- rapoartele de activitate prezentate nu justifică că serviciile consultanță au fost executate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, având în vedere faptul că aceeași

persoană coordonează în totalitate atât societatea comercială, cât și întreprinderea individuală, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de PF în calitate de manager general sau de administrator al societății L S.R.L.;

-conform anexei la contract și rapoartelor cu serviciile profesionale de consultanță prezentate, rezultă că acestea au fost întocmite în principal în anii ulteriori încheierii contractelor de prestări servicii între Societatea L și beneficiarii acesteia, fapt ce denotă că serviciile de consultanță/proiectare nu au fost efectuate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

- PF este administrator unic al societății L S.R.L., societate care are ca domeniu de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri" cod CAEN 7022, care s-a declarat la ADR Centru ca organizație care desfășoară activități de consultanță în Regiunea Centru pentru fonduri structurale;

-serviciile de consultanță au fost înregistrate și efectuate de Societatea L S.R.L., întrucât pentru realizarea acestora a fost utilizată baza materială și salarii acestora, au fost înregistrate cheltuieli care atestă efectuarea de deplasări la beneficiari și la locul investițiilor, iar editarea și semnarea contractelor de consultanță a fost efectuată de societate prin administrator și nu INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

-emiterea facturilor de serviciile de consultanță în obținerea fondurilor europene în baza contractului, precum și stornarea acestora fără nicio justificare, în condițiile în care acestea au fost emise inițial ca "prestări servicii efectuate", s-au efectuat pentru ajustarea bazei de impozitare a TVA și obținerea de avantaje fiscale, respectiv anularea soldului TVA de plată sau majorarea soldului TVA de recuperat, iar facturile storno au fost emise în perioadele în care, prin înregistrarea acestora să nu genereze TVA de plată în decont pentru Societatea L SRL.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că există suspiciuni rezonabile în ceea ce privește realitatea prestărilor de servicii facturate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, în baza Contractului de prestări servicii încheiat cu Societatea L SRL, motiv pentru care în baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală s-a procedat la diminuarea venitului brut declarat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, cu sumele reprezentând "venituri din consultanță", înregistrate în baza acestui contract.

b) Contractul de prestări servicii având ca obiect consultanța pentru identificarea potențialilor investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afin, consultanța pentru negocierea prețului în vederea vânzării plantației de afin la un preț minim de ...euro, consultanța pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

În baza acestui contract de prestări servicii INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea L SRL factura cu TVA.

Organele de inspecție fiscală precizează că, deși în Registrul Jurnal de încasări și plăți, este înregistrat la rubrica încasări prin bancă suma reprezentând plata facturii de către clientul Societatea L SRL, nu s-a identificat documentul în baza căruia a fost efectuată plata sau compensarea.

Factura emisă de Întreprinderea Individuală în baza Contractului de prestări servicii a fost compensată în baza procesului verbal de stingere a datoriilor datoritorilor (fără număr, dată și nesemnat de părți), cu factura storno emisă de Întreprinderea Individuală reprezentând "avans teren antecontract"

Referitor la antecontractul de vanzare cumparare , neautenticat notarial, organele de inspectie fiscala precizeaza ca prin acest document INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, se obliga sa vanda societății L SRL terenul , teren dobândit prin cumpărare in baza contractului de vanzare cumpărare autentificat de către Birou Notarial .

Organele de inspectie au constatat ca in baza antecontractului mai sus menționat, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite un număr de 2 facturi reprezentând „avans teren antecontract”, incasate integral prin virament bancar .

La data de .. părțile contractante hotărâsc prin act adițional rezilierea antecontractului de vanzare cumpărare a terenului.

Urmare rezilierii antecontractului, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA,emite un număr de 2 facturi către Societatea L SRL prin care storneaza integral avansurile facturate.

In baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fara numar, data si nesemnat de parti, suma a fost compensata cu valoarea inscrisa in factura emisa de Societatea L SRL pentru prestari servicii efectuate in baza Contractului de prestari servicii .

Pentru justificarea serviciilor din contractul de prestări servicii , Intreprinderea Individuala a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din analiza carora s-a constatat ca acestea cuprind corespondența purtată de la adresa de poștă electronică aparținând Societatii L SRL, acestea reprezentând negocierile purtate de PF pentru vânzarea celor două plantații de afin precum și vânzarea terenurilor adiacente de la proprietarii relevanți (comunicare documente, răspunsuri la diferite întrebări, programare întâlniri, diverse studii, oferte).

Toată corespondența electronică către diferite persoane fizice a fost transmisă de pe domeniul fondconsult.ro deținut de Societatea L și au fost semnate de PF, în calitate de manager general al societății.

Având în vedere aspectele prezentate anterior, în baza prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv in baza art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au apreciat ca:

-in fapt, negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința Societatii L SRL au fost efectuate de către administratorul acesteia, care conform actului constitutiv are ca atribuții încheierea de contracte;

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic și nu a reprezentat o promisiune de vânzare, acesta fiind încheiat pentru transferarea încasărilor efectuate de Societatea L SRL din activitatea desfășurată, contractul încheiat reprezentând în fapt un împrumut acordat de Societatea L SRL către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

-antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic, deoarece terenul a fost utilizat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, pentru realizarea investiției plantație de afin începând chiar cu anul 2011 și a fost reziliat ca urmare a negocierilor pentru vânzarea acestuia efectuate între INTREPRINDEREA INDIVIDUALA și investitorul A S.R.L.;

-INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea de către aceasta a serviciilor înscrise în Contractul de prestări servicii;

-Societatea L SRL nu a prezentat alte documente care să justifice că serviciile de consultanță au fost executate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, având în

vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de PF în calitate de manager general sau de administrator unic al Societății L SRL (conform celor înscrise în procesul verbal încheiat urmare a controlului încrucișat și a raportului de inspecție fiscală încheiat la Societatea L SRL);

-contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, cât și Societatea L SRL în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer a fost efectuată de aceeași persoană, respectiv PF pentru ambele entități;

-Contractul de prestări servicii în baza căruia a fost emisă factura a fost încheiat cu scopul de a anula datoria achitată de Societatea L SRL către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA în contul primei tranșe din antecontractul de vânzare cumpărare;

-deși negocierea a fost efectuată și pentru vânzarea activelor deținute de alte persoane afiliate, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu a emis facturi pentru prestări servicii către acestea.

Având în vedere situația de fapt prezentată anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit ca tranzacțiile din Antecontractul de vânzare cumpărare și Contractul de prestări servicii nu au avut scop economic, această constatare având la bază și următoarele aspecte:

-PF vinde terenul înscris în CF către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, având ca titular PF;

-INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, face o promisiune de vânzare pentru același teren către Societatea L SRL, reprezentată de PF în calitate de administrator unic;

-După o perioadă INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, având ca titular pe PF, nu mai respectă promisiunea făcută Societății L SRL reprezentată de PF în calitate de administrator unic și de comun acord reziliază antecontractul de vânzare cumpărare;

-Din suma achitată INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, restituie Societății L SRL numai suma de ... lei, rezultând o diferență nerestituită de ... lei;

-Pentru diferența nerestituită, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA încheie cu Societatea L SRL contractul de prestări servicii prin care PF în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, efectuează servicii de consultanță pentru Societatea L SRL reprezentată de PF în calitate de administrator;

-Valoarea serviciilor de consultanță înscrise în contractul de prestări servicii au fost stabilite de PF, la aceeași valoare cu suma nerestituită, reprezentând prima tranșă din antecontractul de vânzare cumpărare.

Având în vedere toate aceste aspecte prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au concluzionat ca prestările de servicii consultanță facturate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, în baza contractelor nu au un scop economic, acestea fiind efectuate doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru Societatea L SRL, respectiv pentru acordarea de avantaje financiare administratorului acesteia, în persoana PF având în vedere și următoarele:

-o parte din facturile cu serviciile de consultanță efectuate pentru obținerea fondurilor europene, emise în baza Contractului au fost stornate, în condițiile în care acestea au fost emise inițial ca "prestări servicii efectuate", ceea ce denotă că au fost întocmite doar ca mod de ajustare a bazei de impozitare la diferite perioade fiscale;

-factura emisă de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, reprezentând servicii de consultanță efectuate in baza Contractului , a avut ca scop acoperirea valorii facturii inițiale și avantajului fiscal creat inițial Societatii L SRL, prin exercitarea dreptului de deducere a TVA în luna mai 2011 în baza facturii (conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală încheiat la Societatea L SRL);

-facturile înregistrate au fost achitate de Societatea L SRL în conturile bancare deținute de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, sume care în principal au fost virate ulterior în conturile personale deținute de PF sau au fost utilizate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, pentru achitarea furnizorilor;

-ulterior, o parte din sumele încasate in conturile personale se întorc sub formă de împrumut acordat de PF catre Societatea L SRL, acestea fiind virate din conturile personale în conturile bancare ale societății;

-prin înregistrarea facturilor emise de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, a fost diminuată valoarea profitului impozabil la SC L SRL, fiind creat un avantaj fiscal asociatului majoritar, prin evitarea declarării și plății impozitului pe veniturile din dividende persoane fizice de către societate.

Urmare celor prezentate, organele de inspectie fiscală au concluzionat ca toate veniturile brute încasate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA care provin exclusiv din activitatea de consultanță conform Contractelor de prestări servicii au la baza tranzacții fara substrat economic si nu constituie venit brut, intrucat contribuabilul nu poate face dovada prestarii efective a serviciilor catre Societatea L SRL, fiind incalcate prevederile art. 48, alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale capitolului II, lit. G, pct. 48 din OG nr. 1040/2004.

In consecinta, in baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv a art. 6 din Legea nr. 207/2015, organele de inspectie fiscală au diminuat cuantumul venitului brut declarat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA in perioada verificata, cu suma totala reprezentand venituri realizate din activitatea de consultanță efectuata in baza Contractelor de prestări servicii.

6. Referitor la suma reprezentand contravaloare achiziție teren faneata, suma considerata cheltuiala nedeductibila la calculul venitului net impozabil aferent anului 2011, precum si suma reprezentand suma incasata din vanzarea terenului, cu care s-a diminuat la inspectia fiscală venitul net impozabil aferent anului 2015, organele de inspectie fiscală au constatat ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA prin PF in calitate de titular, a achiziționat bunul imobil teren faneata de la PF , in baza Contractului de vanzare cumpărare autentificat notarial .

Conform extrasului de carte funciara pentru autentificare emis de către Oficiul Cadastru si Publicitate Imobiliara , dreptul de proprietate asupra terenului se intabulează in favoarea INTREPRINDERII INDIVIDUALE.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca pentru tranzacția efectuata, PF a achitat la data transferului dreptului de proprietate, un impozit in cota de 3% din valoarea inscrisa in contract, calculat conform prevederilor art. 77¹, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de referință.

La data de 17.07.2015, prin Contractul de vanzare cumpărare autentificat notarial INTREPRINDEREA INDIVIDUALA transfera dreptul de proprietate al bunului imobil - teren către Societatea A SRL, la prețul de vanzare in suma de ... lei, suma

incasata de catre contribuabil prin banca, odata cu incasarea transei 2 precizata in contractul de transfer activitate incheiat cu Societatea A SRL.

Organele de inspectie precizeaza ca terenul achizitionat se regăsește in contabilitatea Intreprinderii Individuale in Registrul jurnal de incasari si plății, coloana "Plăți", precum si in Fisa de operațiuni diverse întocmita pentru categoria "cheltuieli deductibile", care a stat la baza Declarației privind veniturile realizate, depusa pentru anul fiscal 2011 de catre contribuabil la organul fiscal teritorial , insa nu se regăsește in listele de inventariere anuale întocmite conform Deciziei de inventariere nr. 1 si nici in Registrul inventar condus de către Intreprinderea Individuala si înregistrat la organul fiscal teritorial asa cum este reglementat la pct. 41 din Normele de aplicare ale art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu a înregistrat in evidenta contabila sau fiscala (Registrul inventar, Fisa mijlocului fix, Registrul imobilizărilor, Registrul bunurilor de capital, Liste de inventariere, etc) aportul in natura reprezentat de terenul in cauza.

In ceea ce privește achiziția terenului de către Intreprinderea Individuala de la persoana fizica titulara a Intreprinderii Individuale, organele de inspectie fiscala au considerat ca aceasta reprezintă in fapt un transfer intrapatrimonial de bunuri si care nu poate fi efectuat pe calea unui act cu titlu oneros, respectiv printr-un contract de vanzare-cumparare.

Prin urmare, la inspectia fiscala s-a stabilit ca terenul faneata reprezinta bun patrimonial apartinand PF si afectat Intreprinderii Individuale, pentru care contribuabilul nu are drept de deducere a sumei de ..., intrucat au fost incalcate prevederile art. 48, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 37 si 38 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv art.24, alin.(4) din Codul fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca prin includerea in veniturile brute realizate de către Intreprinderea Individuala in anul 2015 a sumei de ... lei, incasata din vanzarea terenului catre Societatea A SRL, teren ce a fost dobândit de către contribuabil cu titlul de aport in natura, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a incalcat prevederile art. 48, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de referința, coroborat cu prevederile punctului 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspectie fiscala considera ca, potrivit prevederilor art. 2, lit. j) din OUG nr. 44/2008, actualizata cu modificările si completările ulterioare, aplicabila perioadei de referința, titularul Intreprinderii Individuale poate sa afecteze din patrimoniul propriu in patrimoniul de afectatiune al Intreprinderii Individuale, bunuri destinate exercitării unei activitati economice si care constituie o fracțiune distincta a patrimoniului titularului Intreprinderii Individuale.

Acest fapt, precizeaza organele de inspectie fiscala, este confirmat si prin adresa privind tratamentul juridic al spetei de fata, emisa de către Camera Notarilor Publici înregistrata la D.G.R.F.P. ca răspuns la adresa D.G.R.F.P. - Inspecție Fiscala .

De asemenea, organele de inspectie fiscala precizeaza ca prețul de vanzare este nereal, acesta neavand la baza un Raport de evaluare, in condițiile in care aceeași persoana, la aceasi data promite sa vanda același teren catre Societatea L SRL contra sumei de ... lei, in baza unui antecontract si care, ulterior este vândut de către proprietar-aceeasi persoana,in baza unui contract de vanzare cumpărare la prețul de ... lei.

În consecința, organele de inspectie fiscala au stabilit ca de fapt este vorba despre o înstrăinare din patrimoniul personal al persoanei fizice PF astfel ca suma de 12.000 lei reprezentând contravaloare teren fanata achizitionat de către Intreprinderea Individuala de la persoana fizica titulara a Intreprinderii Individuale nu constituie cheltuiala deductibila la calculul venitului net impozabil al acesteia, nefiind o cheltuiala efectiva a intreprinderii individuale.

Totodata, la inspectia fiscala s-a procedat la diminuarea venitului brut realizat de catre Intreprinderea Individuala in anul fiscal 2015 cu suma de...reprezentând contravaloarea prețului de vanzare a terenului, care a fost considerata o instrainare din patrimoniul personal al persoanei fizice.

7. Referitor la înregistrarea ca cheltuiala deductibila a sumei reprezentand diferenta valoare ramasa neamortizata a mijloacelor fixe instrainate de catre contribuabil in anul 2015, suma neinclusa la capitolul cheltuieli deductibile declarate prin Declaratia privind veniturile realizate cod 200, organele de inspectie fiscala precizeaza ca avand in vedere ca toate actele, documentele si situatiile solicitate prezentate de către contribuabil la solicitările organelor de inspectie fiscala prezintă neconcordante in ceea ce privește valoarea de intrare a mijlocului fix - sistemul de irigații, fapt ce a influențat valoarea totala a sumelor înscrise in Registrul imobilizărilor, organele de inspectie fiscala au determinat valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe , suma pe care a dedus-o întreprinderea individuala, incluzand-o in cheltuielile deductibile, după cum urmeaza:

- valoarea înregistrata a mijloacelor fixe din Registrul imobilizărilor editat la data de 31.07.2015, din care se scade suma reprezentând corecție valoare intrare a sistemului de irigații făcută de către contribuabil (potrivit notelor explicative date sub semnătură privata in timpul inspectiei fiscale).

- amortizare înregistrata de către contribuabil in perioada verificata conform Registrului imobilizărilor , din care se scade suma reprezentând diferența dintre amortizarea calculata de către contribuabil aferenta valorii de intrare inițiale si amortizarea calculata de către contribuabil aferenta valorii de intrare corectata a sistemului de irigații prin declarația rectificativa - cod 200 înregistrata la organul fiscal teritorial ;

La inspectia fiscala s-a procedat la determinarea valorii ramase neamortizate a bunurilor si drepturilor amortizabile înstrăinate de către Intreprinderea Individuala, potrivit prevederilor pct.36 din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, determinata prin deducerea din prețului de cumpărare a activelor a amortizării fiscale determinata de către organele de control.

8. Referitor la subventiile incasate in anul 2015, organele de inspectie fiscala au stabilit ca subvențiile pe suprafața cultivata acordate de APIA si încasate de către Intreprinderea Individuala conform OP reprezinta venituri neimpozabile, in conformitate cu prevederile art.42 lit.a) si r) din Codul fiscal motiv pentru care au procedat la diminuarea venitului brut realizat de catre întreprinderea individuala in anul 2015 cu suma de ...

Avand in vedere ca pe perioada verificata , organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile , venituri impozabile, neimpozabile , in temeiul prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata au procedat la stabilirea venitului net suplimentar precum si a impozitului pe venit pe perioada verifica si anume:

Pe anul 2010 situatia contribuabilului a ramas neschimbata.

Pe anul 2011 , din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P. rezulta ca , contribuabilul a declarat pierdere fiscala.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, au fost declarate in mod eronat ca deductibile fiscal cheltuielile , care se compun din:

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare a fost constituita din ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare (65%); suma reprezinta diferenta dintre valoarea amortizarii anuale aferenta mijloacelor fixe achizitionate dedusa in cota de 100% in anul 2011 si valoarea amortizarii fiscale calculata in cota de 35% de organele de inspectie fiscala .

Cheltuielile cu amortizarea au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit.a) si c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.37, pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu achizitionarea unui teren faneata, bun patrimonial apartinand persoanei fizice si afectat intreprinderii individuale.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu achizitia terenului in conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.37, pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si art.24 din Codul fiscal.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor pe anul 2011 organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de intreprinderea individuala cu aceste cheltuieli si au stabilit pierdere fiscala pe anul 2011 mai mica decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

Pe anul 2012, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P.S rezulta ca , contribuabilul a declarat venit net impozabil pentru care prin decizie de impunere organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile din consultanta inregistrate in evidentele contabile in baza Contractului de consultanta incheiat cu Societatea L SRL au la baza tranzactii fara substrat economic si nu constituie venit brut pentru intreprinderea individuala avand in vedere prevederile art.48 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct.36 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea aferente mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare a fost constituita din ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare (65%);

Urmare considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor și constatarii inregistrării eronate a sumei ca reprezentând venituri impozabile, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2012, pierdere fiscala ...; având în vedere ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil pentru care organul fiscal a stabilit impozit pe venit, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2012, pierdere fiscala în valoare de... și impozit pe venit în minus.

Pe anul 2013, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P. rezulta ca, contribuabilul a declarat venit impozabil pentru care organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au diminuat cu suma de ... lei veniturile inregistrate de intreprinderea individuala în evidenta contabila, în conformitate cu prevederile art.11, art.48 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare coroborat cu pct.36 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe motiv ca au la baza tranzactii fara substrat economic si nu constituie venit brut.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au diminuat cheltuielile deductibile fiscal cu suma de... reprezentand cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare a fost constituita din ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare (65%).

Cheltuielile cu amortizarea in cota de 65% au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.37, pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si art.24 din Codul fiscal.

Urmare recalcularii venitului net pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala; având în vedere ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil asupra caruia organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2013, pierdere fiscala în valoare de ...lei și impozit pe venit în minus, la nivelul impozitului pe venit stabilit initial de plata.

Pe anul 2014, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P rezulta ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil pentru care organul fiscal a stabilit prin decizie de impunere, impozit pe venit de plata.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca veniturile din activitatea agricola-cultivarea arbustilor fructiferi, se supun impunerii in sistem real (intrucat nu exista norma de venit stabilita de organele in drept) si se declara in declaratia privind veniturile realizate in anul fiscal 2014.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca intreprinderea individuala a declarat venit brut reprezentand sume incasate cu titlu de venituri din consultanta conform contractului de prestari servicii incheiat cu Societatea L SRL, care nu au scop economic.

Totodata, s-a constatat ca intreprinderea individuala a majorat cuantumul venitului brut declarat in declaratia pe anul 2014 cu suma reprezentand sume de bani incasate cu titlul de "venituri din consultanta" conform contractului de prestari servicii incheiat cu Societatea L SRL.

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca intreprinderea individuala a achizitionat imobilul faneata la pretul de.. in baza contractului de vanzare cumparare autentificat incheiat intre PF in calitate de vanzator si I.I. in calitate de cumparator. In aceeasi zi a fost incheiat antecontractul de vanzare cumparare avand ca obiect promisiune de vanzare/cumparare a imobilului teren in scris in CF intre societatea L SRL in calitate de promitent cumparator si I.I. in calitate de promitent vanzator.

In baza acestui antecontract I.I. a emis factura reprezentand transa I din contravaloarea terenului si factura (inclusiv TVA) reprezentand transa II din contravaloarea terenului, ambele facturi fiind achitate in intregime in mai multe transe pana la data de 21.11.2012; transa a III nu a fost facturata .

In septembrie 2014 a fost incheiat un act aditional prin care partile au convenit sa rezilieze de comun acord antecontractul mentionat iar I.I. s-a obligat sa restituie avansul primit .La data rezilierii antecontractului , Societatea L SRL a emis factura de stornare , insa suma achitata in baza facturii initiale nu a fost restituita de catre intreprinderea individuala.

In baza procesului verbal de stingere a datoriilor , fara numar, data si nesemnat de parti , suma a fost compensata cu valoarea in scrisa in factura emisa catre Societatea L SRL pentru prestari servicii conform Contractului de prestari servicii .

Tot in baza actului aditional, I.I. emite factura storno prin care storneaza factura suma care a fost restituita societatii L SRL prin virament bancar .

I.I. in calitate de prestator a incheiat cu Societatea L SRL in calitate de beneficiar, contractul de prestari servicii avand ca obiect serviciile prezentate la pct.2.1 din contract pentru care beneficiarul se obliga sa plateasca prestatorului suma in conditiile in care pretul de vanzare/transfer al plantatiei de afin detinuta depaseste suma de ... euro.

Factura emisa de intreprinderea individuala in baza acestui contract nu a fost achitata , fiind compensata cu aceeaasi suma achitata pentru factura reprezentand teren extravilan care a fost stornata prin emiterea facturii storno .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma a fost compensata in baza procesului verbal de stingere a datoriilor (fara numar, data si semnatura partilor) cu suma in scrisa in factura emisa de I.I. pentru prestari de servicii conform contract .

Cu privire la serviciile facturate in baza Contractului de prestari servicii si Contractului de prestari servicii , organele de inspectie fiscala au considerat ca acestea nu au scop economic , fiind efectuate doar in scopul obtinerii de avantaje fiscale si determinarii unei situatii fiscale mai favorabile Societatii L SRL respectiv pentru acordarea de avantaje financiare administratorului respectiv PF.

Astfel ca in baza prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.48 alin.(1) si (2) din acelasi act normativ precum si pct.36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut declarat de I.I.

Pe anul 2014 , organul de inspectie fiscala a respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala a caror sursa de finantare a reprezentat-o ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national de dezvoltare rurala conform Contractului de finantare (65%).

Avand in vedere ca contribuabilul a considerat ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea , in cota de 100% in conditiile in care ajutorul financiar nerambursabil in

cota de 65% a fost inregistrat ca venit neimpozabil, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea (cota de 65%), in conformitate cu prevederile art.42 lit.a) si r), art.48 alin.(4) lit.a) si c), alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.37, 38 din H.G. nr.H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand TVA achitata cu chitanta , in conformitate cu prevederile art.48 alin.(7) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare constatarilor din anul 2014, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.48 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au recalculat veniului net pe acest an si au stabilit pierdere fiscala ; având în vedere ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil asupra caruia s-a stabilit impozit pe venit de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2014 , pierdere fiscala și impozit pe venit în minus la nivelul impozitului pe venit stabilit initial de plata.

Pe anul 2015 , din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P.rezulta ca , contribuabilul a declarat venit net asupra caruia organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit de plata.

Organele de inspectie fiscala arata ca pe anul 2015 , veniturile din activitatea agricola se impun pe baza de norme de venit , activitate care intra sub incidenta prevederilor capitolului VII -Venituri din activități agricole, silvicultura și piscicultura” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

În ceea ce privește veniul brut declarat de către contribuabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca I.I. a majorat in mod eronat veniul brut cu suma reprezentand subventii pe suprafata cultivata acordate de APIA si incasate de intreprinderea individuala conform OP , fiind incalcate astfel prevederile art.42 lit.a) si r) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la diminuarea veniului brut reprezentand subventii pe suprafata cultivata acordate de APIA in conformitate cu prevederile art.42 lit.a) si r) din Legea nr.571/25003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat ca intreprinderea individuala a diminuat in mod eronat cuantumul veniului brut incasat in anul 2015 cu suma reprezentand venituri realizate din transferul de activitate conform Contractului de transfer de activitate de productie afine desfasurat de catre Societatea L SRL si I.I. catre Societatea A SRL si pe care omite sa le declare prin declaratia privind veniturile realizate depusa la organul fiscal teritorial.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca I.I.- cedent 1, Societatea L SRL - cedent 2 , PF si Societatea A SRL in calitate de cesionar, incheie Contractul de transfer fara numar prin care au stabilit termenii si conditiile tranzactiei constand in transferul universal al bunurilor componente ale fermelor detinute de fiecare in parte, pretul stabilit de parti fiind de ... euro din care:

- suma de ... euro va fi platita cedentului Societatea L SRL;
- suma de... euro va fi platita cedentului I.I.;

Conform documentelor justificative prezentate de catre contribuabil , organele de inspectie fiscala au constatat ca contravaloarea tranzactiei a fost incasata integral de catre I.I.prin transfer bancar .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca contribuabilul nu a inregistrat in evidenta contabila si veniturile incasate in "transa 3 -transfer active, fiind incalcate astfel dispozitiile art.48 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; astfel au stabilit suplimentar venituri impozabile suplimentare.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca I.I. a majorat in mod eronat cuantumul venitului brut declarat pentru anul 2015 cu suma reprezentand contravaloare bun imobil teren.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin Contractul de vanzare -cumparare autentificat notarial, I.I. transfera dreptul de proprietate al bunului imobil -teren care reprezinta un bun patrimonial propriu al persoanei fizice si afectat intreprinderii individuale(patrimoniul de afectatiune) si care a fost instrainat catre Societatea A SRL, la pretul de vanzare

Datorita faptului ca achizitia efectuata reprezinta in fapt aport in natura efectuat de catre persoana fizica titulara a intreprinderii individuale , la patrimoniul de afectatiune al intreprinderea individuala, veniturile realizate din vanzarea acestuia nu constituie venituri brute asa cum se prevede la art.48 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare si pct.36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca persoana fizica datoreaza bugetului de stat impozit pe transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, întrucât pentru tranzactia efectuata biroul notarial nu a reținut la sursa impozitul pe transferul dreptului de proprietate în cota de 3% din valoarea inscrisa în contract , conform alin.(1) lit.a) art.77¹ alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca , pe anul 2015, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentând amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finanțare (cota de 65%).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, intreprinderea individuala a diminuat cuantumul cheltuielilor deductibile prin declarația rectificativa depusa la organul fiscal teritorial fata de declarația privind veniturile realizate -cod 200, pentru anul 2015; suma reprezintă diferența dintre valoarea de intrare înregistrată în evidenta contabila și valoarea de intrare pentru care contribuabilul a prezentat documente pentru activul „sistem de irigatii”.

După cum s-a arătat și mai sus, cu privire la sistemul de irigatii s-a constatat ca exista suspiciuni privind realitatea existenței sistemului de irigatii; în timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente justificative prin care sa probeze legalitatea operatiunilor de rectificare , declarand pe proprie raspundere ca nu a intocmit alte documente justificative astfel ca organele de inspectie fiscala au constatat ca nu pot fi diminuate cheltuielile deductibile atâta timp cât venitul impozabil aferent ar putea fi

majorat artificial, fiind încălcate astfel, prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca intreprinderea individuala a diminuat în mod eronat cheltuielile deductibile cu suma reprezentând diferența valoare amortizare a mijloacelor fixe instrainate de aceasta în anul 2015 și neinclusa la capitolul cheltuieli deductibile declarate prin declarația privind veniturile realizate cod 200.

Din documentele și situatiile prezentate de contribuabil în timpul controlului rezulta ca exista neconcordante în ceea ce privește valoarea mijlocului fix -sistemul de irigatii , fapt ce a influențat valoarea totala a sumelor inscise în Registrul imobilizarilor; organele de inspectie fiscala au determinat valoarea ramasa neamortizata a mijloacelor fixe, suma dedusa și de intreprinderea individuala, care a fost inclusa în cheltuieli deductibile, după cum urmează:

-valoarea înregistrată a mijloacelor fixe din Registrul imobilizarilor din care se scade suma reprezentând corecție valoare de intrare a sistemului de irigatii făcută de către contribuabil (potrivit notelor explicative date sub semnatura privata în timpul inspectiei fiscale.)

-amortizare înregistrată de către contribuabil pe perioada verificata conform registrului imobilizarilor din care se scade suma reprezentând diferența dintre amortizarea calculata de către contribuabil aferenta valorii de intrare initiale și amortizarea calculata de contribuabil aferenta valorii de intrare corectata a sistemului de irigatii prin declarația rectificativa înregistrată la organul fiscal teritorial .

Având în vedere constatarile mai sus descrise, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea valorii ramase neamortizata a bunurilor și drepturilor amortizabile instrainate de intreprinderea individuala, determinata prin deducerea din prețul de cumparare a activelor a amortizarii fiscale determinata.

Organele de inspectie fiscala arata ca pentru stabilirea valorii ramase neamortizate a bunurilor și drepturilor amortizabile instrainate de catre intreprinderea individuala, s-a ținut cont de prevederile pct.36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare.

Urmare constatarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli deductibile .

Având în vedere ca pe anul 2015 organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut și au stabilit suplimentar cheltuieli deductibile în temeiul art.48 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului net pe anul 2015 , stabilind pierdere fiscala.

Având în vedere ca, în baza declaratiei de impozit pe venit depusa de contribuabil pe anul 2015, s-a stabilit prin decizie de impunere impozit pe venit de plata prin actul administrativ emis urmare inspectiei fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit în minus .

Pe anul 2016 , potrivit evidentei contabile prezentate de contribuabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta nu a desfasurat activitate iar în martie 2016 , intreprinderea individuala este radiata din evidenta Oficiului Registrului Comertului de pe lângă Tribunal.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile intreprinderii individuale contestatare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2010-30.03.2016;

1.Cu privire la veniturile din activitatea de consultanta declarate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, pe perioada 2012 -2014, diminuate de organele de inspectie fiscala, prin actul administrativ fiscal contestat , **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au diminuat , pe perioada 2012-2014, venitul brut declarat de către intreprinderea individuala cu veniturile din activitatea de consultanta pe motiv ca au la baza tranzactii fără substrat economic și nu constituie venit brut întrucât contribuabilul nu poate face dovada prestarii efective a serviciilor către persoana afiliata Societatea L SRL în conditiile în care organele de cercetare penala , urmare cercetarii penale au constatat ca operatiunile comerciale desfășurate între Societatea L SRL și partenerii persoane fizice autorizate beneficiaza de prezumtia caracterului real al acestora atât timp cât nu s-au obținut dovezi concrete ca prestarile de servicii inscrise în facturi nu au fost realizate în fapt.**

În fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea autorizata secundara a Intreprinderii Individuale s-a materializat in perioada supusa inspectiei fiscale in acordarea de consultanta pentru implementarea proiectelor finanțate din fonduri europene/guvernamentale, identificarea potențialilor beneficiari si a masurilor de finanțare, contractarea serviciilor de consultanta/proiectare pentru proiectele respective precum si consultanta pentru pregătirea si implementarea anumitor contracte de vanzare bunuri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca între INTREPRINDEREA INDIVIDUALA si Societatea L SRL, persoane afiliate potrivit prevederilor art. 7, pct. 21, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au derulat operațiuni economice constând in prestarea serviciilor de consultanta pentru accesarea fondurilor europene/guvernamentale, fiind incheiate in acest sens doua contracte de prestări servicii, respectiv:

-Contractul de prestări servicii avand ca obiect consultanta pentru identificarea potențialilor beneficiari de fonduri europene/guvernamentale; identificarea masurilor de finanțare din fonduri europene/guvernamentale a clienților; identificarea oportunităților investițiilor; contractarea serviciilor de consultanta/proiectare pentru proiectele finanțate din fonduri europene; consultanta pentru implementarea proiectelor finanțate din fonduri europene/guvernamentale si consultanta pentru pregătirea si implementarea anumitor contracte de vanzare bunuri.

Tariful perceput de către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, pentru serviciile facturate in baza contractului mai sus menționat a fost stabilit in baza unei anexe atașata contractului, anexa cuprinzand lista clienților beneficiari de proiecte pe fonduri europene/guvernamentale, unul dintre acești clienți fiind Societatea I SRL , societate care in anul 2011 are si calitatea de furnizor pentru INTREPRINDEREA INDIVIDUALA.

In baza acestui contract de prestări servicii, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea L SRL un număr de 21 de facturi, inclusiv TVA, din care :

-14 facturi reprezentand contravaloare servicii de consultanta inclusiv TVA, facturi achitate integral;

-7 facturi, prin care storneaza facturi reprezentand servicii de consultanta ,inclusiv TVA, suma restituita integral societății.

-Contractul de prestări servicii avand ca obiect consultanta pentru identificarea potențialilor investitori in vederea vanzarii/transferului activitatii plantației de afin deținute , consultanta pentru negocierea prețului in vederea vanzarii plantației de afin , consultanta pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

In baza acestui contract de prestări servicii INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea L SRL, factura .

Urmare analizarii documentelor si informatiilor prezentate de contribuabil in timpul controlului organele de inspectie fiscala au concluzionat ca toate veniturile brute încasate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA care provin exclusiv din activitatea de consultanta conform Contractelor de prestări servicii au la baza tranzacții fara substrat economic si nu constituie venit brut, intrucat contribuabilul nu poate face dovada prestarii efective a serviciilor catre Societatea L SRL, fiind incalcate prevederile art. 48, alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale capitolului II, lit. G), pct. 48 din OG nr. 1040/2004.

Potrivit prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015, organele de inspecție fiscala au diminuat cuantumul venitului brut declarat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA pe perioada verificata, cu suma reprezentand venituri realizate din activitatea de consultanta efectuata in baza Contractelor de prestări servicii.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere , contestatarul considera eronata si nelegala motivarea deciziei organului de inspectie fiscala referitoare la faptul ca aceste venituri au la baza tranzactii fara scop economic din urmatoarele motive:

La art.48 alin.(1) si (2) din Codul fiscal coroborat cu pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal se prevede in mod expres că o persoană are obligația de a plăti impozit pe sumele incasate efectiv; legea nu prevede excepții sau excluderi de la impozitare a sumelor incasate pe considerente ce țin de modul de realizare și executare a livrărilor/serviciilor facturate; considera ca organul de inspecție fiscală a adaugat la lege o condiționare pe care legea nu o impune, încălcand astfel principiul certitudinii impunerii prevazut la art. 3 din Codul Fiscal.

De asemenea, contestatarul considera ca poziția organului fiscal cu privire la realizarea veniturilor din preținse tranzacții "fără scop economic" este eronată, intrucat aprecierea scopului economic nu se poate face decât prin raportarea la activitățile economice pentru care Intreprinderea Individuală a fost autorizată; nu pot fi considerate "fără scop economic" activitățile derulate in limita și in realizarea obiectului de activitate autorizat.

Contestatarul arata ca incheierea de contracte de consultanță face parte din obiectul de activitate autorizat , serviciile facturate au fost efectiv prestate și inregistrate

În evidentele contabile conform reglementarilor contabile aplicabile care impun recunoasterea veniturilor la data incasării și a cheltuielilor la data plății.

Totodata, contestatarul considera ca, dacă organul fiscal a reținut că tranzacția (consultanță) facturată de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu are la bază operațiuni reale, acest fapt conduce la concluzia că TVA aferenta încasărilor din consultanță, colectată și plătită de Întreprinderea Individuală către buget, nu are niciun suport și, în consecință, trebuie restituită către Întreprinderea Individuală.

Or, la inspectia fiscala nu s-a procedat la analiza acestui aspect, retinandu-se ca nu au fost realizate aceste venituri, fiind inasa mentinuta TVA colectata din aceste tranzacții.

Contestatarul sustine ca nu se poate menține obligația de colectare și plată a TVA, în condițiile în care organul fiscal a reținut că operațiunea este fictivă.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.41, art.46, art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.41

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;”

-art.46

“(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.”

-art.48

“(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 49](#) și [50](#).

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...]

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.”

La pct.36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.48 din Cod, se prevede:

“36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

Prin activități adiacente se înțelege toate activitățile care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.”

La capitolul II lit. E din Ordinul nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, se prevede:

“37. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:

- Chitanță (cod 14-4-1);

- Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A);[...]

38. Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natura cum ar fi veniturile din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

Totodată se reține ca, constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic indiferent de perioada în care au fost prestate serviciile.

De asemenea, se reține ca înregistrarea veniturilor din activități independente se înregistrează în evidențele contabile în baza chitanțelor, facturilor și a altor documente în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii.

Analizând contestația formulată de către PF, titular al I.I. în raport de prevederile legale mai sus enunțate și documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Între I.I. și Societatea L SRL, persoane afiliate potrivit prevederilor art. 7, pct. 21, lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au derulat operațiuni

economice constând în prestarea serviciilor de consultanță pentru accesarea fondurilor europene/guvernamentale, fiind încheiate două contracte de prestări servicii, respectiv:

a) Contractul de prestări servicii având ca obiect consultanța pentru identificarea potențialilor beneficiari de fonduri europene/guvernamentale; identificarea măsurilor de finanțare din fonduri europene/guvernamentale a clienților; identificarea oportunităților investițiilor; contractarea serviciilor de consultanță/proiectare pentru proiectele finanțate din fonduri europene; consultanța pentru implementarea proiectelor finanțate din fonduri europene/guvernamentale și consultanța pentru pregătirea și implementarea anumitor contracte de vânzare bunuri.

Tariful perceput de către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, pentru serviciile facturate în baza contractului mai sus menționat, a fost stabilit în baza unei anexe atașată contractului, anexa cuprinzând lista clienților beneficiari de proiecte pe fonduri europene/guvernamentale, unul dintre acești clienți fiind Societatea L SRL, societate care în anul 2011 are și calitatea de furnizor pentru INTREPRINDEREA INDIVIDUALA.

În baza acestui contract de prestări servicii, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea L SRL un număr de 21 de facturi, inclusiv TVA, din care:

- 14 facturi reprezentând contravaloare servicii de consultanță inclusiv TVA, facturi achitate integral;

- 7 facturi, prin care stornează facturi reprezentând servicii de consultanță inclusiv TVA, suma restituită integral societății.

b) Contractul de prestări servicii având ca obiect consultanța pentru identificarea potențialilor investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afin, consultanța pentru negocierea prețului în vederea vânzării plantației de afin, consultanța pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

În baza acestui contract de prestări servicii INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite pentru Societatea L SRL factura.

Se reține că, din documentele și informațiile transmise de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA în timpul controlului, cu privire la activitatea de consultanță s-a constatat că întreprinderea individuală:

- nu deține în patrimoniu baza tehnico-materială necesară prestării serviciilor de consultanță, fapt confirmat și de către PF în răspunsul la întrebarea nr.7 din nota explicativă;

- nu a avut forța de muncă pentru prestarea serviciilor de consultanță, singura persoană cu atribuții în acest sens fiind doar PF, așa cum rezultă din răspunsul la întrebarea nr. 6 din nota explicativă.

În răspunsul dat la întrebarea nr.5 din nota explicativă, PF recunoaște faptul că nu poate prezenta rapoartele de activitate deoarece „nu sunt centralizate electronic în forma finală, ci doar scrise de mână. Le voi prezenta până la data de ...”

-rapoartele de activitate prezentate sunt incomplete respectiv sunt anuale, neputând fi identificate zilele /orele efectiv alocate prestării serviciului (fără data de întocmire a raportului sau data prestare servicii), sunt semnate doar de către prestatorul INTREPRINDEREA INDIVIDUALA și nu sunt însoțite de documente justificative privind natura serviciului prestat (corespondența efectuată cu potențialul client, studiile efectuate pentru identificarea fiecărei surse de finanțare eligibile, ordine de deplasare la locul investiției, etc...).

-s-a constatat ca părțile implicate in operațiunea economica , in cauza, se suprapun si se identifica in sensul ca titularul INTREPRINDEREA INDIVIDUALA si administratorul/asociatul Societatii L SRL este PF;

-s-a constatat ca intreprinderea individuala nu efectuează, nu întocmeste documentație si nu înregistrează in evidenta contabila cheltuieli cu deplasările efectuate si evidențiate de către contribuabil prin rapoartele de activitate prezentate;

- în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015, PF a deținut calitatea de administrator al Societatii L S.R.L. care desfășura și coordona activitatea de consultanță pentru accesarea de fonduri europene și exploatarea plantației de arbuști fructiferi (afin) și titular al I.I. (fără salariați până în iulie 2014) la care desfășura activitatea necesară înființării și exploatării unei alte plantații de arbuști fructiferi (afin);

-în perioada ianuarie 2010 - iulie 2015, PF a deținut și calitatea de salariat sau administrator la alte persoane afiliate conform art. 7 alin. 1 pct. 21 din Codul fiscal;

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscala, in speta s-a realizat si un control incrucisat la Societatea L SRL de catre inspectori din cadrul DGRFP - AJFP - Inspectie Fiscala, fiind incheiat procesul verbal inregistrat la organul fiscal , din care rezulta :

-conform site-ului aparținând Societății L S.R.L., societatea oferă soluții complete la elaborarea proiectelor pentru finanțare din fondurile structurale europene;

-conform ofertei prezentate pe site, serviciile de consultanță oferite de Societatea L S.R.L. se suprapun cu cele care conform pct. 2.1. din contractul ar fi fost efectuate de I.I.;

-documentele prezentate de Societatea L S.R.L. nu justifică modul de identificare a potențialilor beneficiari de fonduri europene de către I.I., cu mențiunea că pentru proiectele întocmite de Societatea L S.R.L., în care serviciile de consultanță erau eligibile la finanțare, acestea erau solicitate de beneficiar printr-o cerere de ofertă;

-conform actului constitutiv al Societatii L S.R.L., aceasta are un singur administrator, respectiv PF, persoană care controlează în totalitate activitatea, atât prin calitate de administrator, cât și prin cea de asociat majoritar (99,88%);

-conform actului constitutiv, PF nu putea avea calitatea de administrator la alte societăți concurente fără aprobarea adunării generale a asociaților (cu mențiunea că acesta deține majoritatea în adunarea generală) și nici să facă același fel de comerț, pe cont propriu sau în contul altei persoane fizice sau juridice;

-o parte din facturile emise de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, au fost stornate în anul următor sau în același an, fără ca acestea să fie în concordanță cu valoarea comisionului determinat în anexa la contract, valoarea comisionului din anul 2012 fiind reglat prin facturile emise în anul 2013 (două din facturile emise în anul 2012 au fost stornate integral în anul 2013, valoarea acestora fiind inclusă ulterior în alte facturi emise în anul 2013), iar valoarea comisionului din anul 2014 a fost reglat prin facturile emis anul 2015 (valoarea comisionului negativ din anul 2015 a fost stabilit la aceiași valoare cu valoarea ultimelor două facturi din anul 2014).

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca în fapt, prestările de servicii de consultanță în obținerea fondurilor europene au fost efectuate pentru beneficiari de Societatea L S.R.L., prin administratorul și angajații acesteia având în vedere și următoarele considerente:

-în rapoartele prezentate INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, a alocat timp pentru servicii de consultanță unor clienți ai Societatii L S.R.L. pentru care societatea nu a

efectuat servicii de consultanță (ex. I S.R.L.) sau a alocat timp pentru servicii de consultanță în vânzări pentru care nu a prezentat documente justificative privind efectuarea lor (ex. P S.R.L.), fapt ce denotă că serviciile de consultanță efectuate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, au fost determinate artificial;

-s-a constatat astfel ca, rapoartele de activitate prezentate nu justifică că serviciile de consultanță au fost executate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate atât societatea comercială, cât și întreprinderea individuală, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de PF în calitate de manager general sau de administrator al societății L S.R.L.;

-conform anexei la contract și rapoartelor cu serviciile profesionale de consultanță prezentate, rezultă că acestea au fost întocmite în principal în anii ulteriori încheierii contractelor de prestări servicii între Societatea L S.R.L. și beneficiarii acesteia, fapt ce denotă că serviciile de consultanță/proiectare nu au fost efectuate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

-PF este administrator unic al societății L S.R.L., societate care are ca domeniu de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri" cod CAEN 7022, care s-a declarat la ADR Centru ca organizație care desfășoară activități de consultanță pentru fonduri structurale;

-serviciile de consultanță au fost înregistrate și efectuate de Societatea L S.R.L., întrucât pentru realizarea acestora a fost utilizată baza materială și salariații acesteia, au fost înregistrate cheltuieli care atestă efectuarea de deplasări la beneficiari și la locul investițiilor, iar editarea și semnarea contractelor de consultanță a fost efectuată de societate prin administratorul PF și nu INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

Având în vedere constatările anterior prezentate precum și informațiile prezentate de către contribuabil urmare răspunsurilor date la întrebările din Nota explicativă, organele de inspecție fiscală au reținut ca emiterea facturilor de servicii de consultanță în baza contractului precum și stornarea acestora fără nicio justificare, în condițiile în care acestea au fost emise inițial ca "prestări servicii efectuate", s-au efectuat pentru ajustarea bazei de impozitare a TVA și obținerea de avantaje fiscale, respectiv anularea soldului TVA de plată sau majorarea soldului TVA de recuperat, iar facturile storno au fost emise în perioadele în care, prin înregistrarea acestora să nu genereze TVA de plată în decont pentru Societatea L SRL.

Astfel s-a reținut ca există suspiciuni rezonabile în ceea ce privește realitatea prestărilor de servicii facturate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, în baza Contractului de prestări servicii încheiat cu Societatea L SRL, motiv pentru care în baza prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 6 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală s-a procedat la diminuarea venitului brut declarat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, cu sumele reprezentând "venituri din consultanță", înregistrate în baza acestui contract.

Referitor la serviciile facturate în baza Contractului de prestări servicii, conform factura, se rețin următoarele:

Factura emisă de Întreprinderea Individuală în baza Contractului de prestări servicii a fost compensată în baza procesului verbal de stingere a datoriilor datoritorilor (fără număr, dată și nesemnat de părți), cu factura emisă de Întreprinderea Individuală pentru stornarea facturii reprezentând "avans teren anteccontract".

S-a constatat ca potrivit antecontractul de vanzare cumparare , neautentificat notarial, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, se obliga sa vanda societății L SRL terenul dobândit prin cumpărare in baza contractului de vanzare cumpărare autentificat de către Birou Notarial .

In baza antecontractului mai sus menționat, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, emite un număr de 2 facturi reprezentând „avans teren antecontract ., dupa care prin act adițional, părțile contractante hotărăsc rezilierea antecontractului de vanzare cumpărare a terenului.

Urmare rezilierii antecontractului, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA,emite un număr de 2 facturi către Societatea L SRL prin care storneaza integral avansurile facturate.

In baza procesului verbal de stingere a datoriilor, fara numar, data si nesemnat de parti, suma de ... a fost compensata cu valoarea inscrisa in factura emisa de Societatea L SRL pentru prestari servicii efectuate in baza Contractului de prestari servicii .

Se retine ca, in vederea justificarii serviciilor din Contractul de prestări servicii , intreprinderea individuala a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative din analiza carora s-a constatat ca acestea cuprind corespondența purtată de la adresa de poștă electronică aparținând Societatii L SRL, acestea reprezentând negocierile purtate de PF pentru vânzarea celor două plantații de afin precum și vânzarea terenurilor adiacente de la proprietarii relevanți (comunicare documente, răspunsuri la diferite întrebări, programare întâlniri, diverse studii, oferte).

Toată corespondența electronică către diferite persoane fizice a fost transmisă de Societatea L SRL și a fost semnata de PF, în calitate de manager general al societății.

Din analiza documentelor prezentate de catre contribuabil in timpul controlului, s-a retinut ca:

- negocierile pentru perfectarea transferului de active aflate în proprietatea și folosința Societatii L SRL au fost efectuate de către administratorul acesteia, care conform actului constitutiv are ca atribuții încheierea de contracte;

- antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic și nu a reprezentat o promisiune de vânzare, acesta fiind încheiat pentru transferarea încasărilor efectuate de Societatea L SRL din activitatea desfășurată, contractul încheiat reprezentând în fapt un împrumut acordat de Societatea L SRL către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA;

- antecontractul de vânzare cumpărare nu a avut un scop economic, deoarece terenul a fost utilizat de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, pentru realizarea investiției plantație de afin începând chiar cu anul 2011 și a fost reziliat ca urmare negocierilor pentru vânzarea acestuia efectuate între INTREPRINDEREA INDIVIDUALA și investitorul A S.R.L.;

- INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu înregistrează, nu face dovada efectuării de cheltuieli și nu deține baza materială care să justifice efectuarea serviciilor înscrise în Contractul de prestări servicii ;

- Societatea L SRL nu a prezentat alte documente care să justifice că serviciile de consultanță au fost executate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, având în vedere faptul că aceeași persoană coordonează în totalitate ambele entități, iar documentele justificative prezentate au fost semnate și întocmite de PF, în calitate de manager general sau de administrator unic al Societatii L SRL (conform celor înscrise in

procesul verbal încheiat urmare controlului încrucișat și a Raportului de inspecție fiscală încheiat la Societatea L SRL);

-contractul privind transferul de active are ca părți contractante atât INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, cât și Societatea L SRL în calitate de vânzători, de unde rezultă că negocierea condițiilor de transfer a fost efectuată de aceeași persoană, respectiv PF pentru ambele entități;

S-a reținut ca, Contractul de prestări servicii, în baza căruia a fost emisă factura a fost încheiat cu scopul de a anula datoria achitată de Societatea L SRL către INTREPRINDEREA INDIVIDUALA în contul primei tranșe din anteacontractul de vânzare cumpărare.

Urmare constatarilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat ca prestările de servicii consultanță facturate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, în baza contractelor nu au un scop economic, acestea fiind efectuate doar în scopul obținerii unor avantaje fiscale și determinării unei situații fiscale mai favorabile pentru Societatea L SRL, respectiv pentru acordarea de avantaje financiare administratorului acesteia, iar suma înregistrată în evidențele contabile ca venituri realizate din activitatea de consultanță efectuată în baza Contractelor de prestări servicii, nu constituie venit brut, întrucât contribuabilul nu poate face dovada prestării efective a serviciilor către Societatea L SRL; venitul brut declarat de către contribuabil a fost diminuat și veniturile înregistrate ca fiind realizate din activitatea de consultanță.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca, referitor la operațiunile economice derulate între I.I. și Societatea L SRL, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală care a făcut obiectul dosarului penal analizat și de organele de cercetare penală.

Se reține ca prin Ordonanța de clasare emisă în Dosarul penal, existentă în copie la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunal dispune:

" 1.Clasarea cauzei pentru infracțiunea prevăzută de art.9 alin.1 lit.c și alin.2 din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuită reprezentanților SC L SRL deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală sau nu a fost savarsită cu vinovăția prevăzută de lege.

2.Clasarea cauzei pentru infracțiunea prevăzută de art.272 alin.1 lit.b din Legea nr.31/1990 cu aplicarea art.35 alin.1 C.P. și art.5 C.P., atribuită reprezentanților SC L SRL, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală sau nu a fost savarsită cu vinovăția prevăzută de lege, precum și faptul că a intervenit prescripția răspunderii penale."

Din considerentele acestei Ordonanțe, cu privire la operațiunile economice derulate între I.I. și Societatea L, din declarația martorului PF, organul de cercetare penală a reținut ca :

În perioada 2011- 2015, Societatea L SRL și I.I., au desfășurat relații comerciale în baza mai multor contracte.

Cu privire la contractul având ca obiect prestări servicii consultanță, martorul a declarat că la momentul desfășurării inspecției fiscale a prezentat organului de control, înscrisuri din care rezultă conținutul activităților desfășurate și perioada de prestare a acestora, menționând că Societatea L SRL a obținut venituri în urma contractelor încheiate cu I.I., care sunt evidențiate atât în contabilitatea celor două entități, cât și la organele fiscale teritoriale.

Martorul a precizat că deținerea calității de asociat/administrator în cadrul SC L SRL nu înseamnă că nu a avut dreptul să fie remunerat pentru munca depusă, iar

forma de colaborare între părți a fost aleasă în baza principiului libertății contractuale prin care părțile pot alege orice formă din cele reglementate de lege, arata ca forma juridică aleasă de părți a fost cea de prestare de servicii efectuate de către PF autorizat ca întreprindere individuală.

Martorul a declarat că toate veniturile obținute de către I.I. au fost globalizate asupra persoanei fizice PF fiind cuprinse în declarațiile fiscale și impozitate cu impozitul pe venitul net realizat.

Cu privire la contractul de prestări servicii, martorul arata ca acesta a fost încheiat între I.I. în calitate de prestator și SC L SRL, în calitate de beneficiară; obiectul contractului l-a constituit: identificarea unor potențiali investitori în vederea vânzării/transferului activității plantației de afini deținută; consultanță pentru negocierea prețului; consultanță pentru pregătirea tuturor documentelor necesare realizării tranzacției.

Martorul a precizat că în cadrul acestui contract, el a prezentat afacerea, a realizat o serie de situații financiare, bugete de venituri și cheltuieli pentru anii trecuți și pentru viitor, a defalcat veniturile și încasările plantației pe categorii de cheltuieli, a întocmit un manual de know-how al afacerii, a prezentat o situație a pieței afinelor din România, Europa și America, a prezentat în amănunt clienții și furnizorii societății, a obținut istoricul proprietarilor terenurilor pe care a fost înființată plantația, negocierea prețurilor și a condițiilor de transfer și a modalității de plată, toate activitățile fiind susținute prin documentele întocmite și prezentate organelor ANAF.

Martorul a declarat că cele două contracte au avut un scop economic, deoarece SC L SRL a obținut venituri de la clienții cărora le-a întocmit proiecte de finanțare (în cadrul primului contract) și de la SC A SRL (în cadrul celui de-al doilea contract), iar el personal a fost remunerat pentru munca prestată, justificată prin documente.

Organul de cercetare penală specifica faptul ca martorul a depus un punct de vedere la dosarul cauzei, la care au fost anexate documente contabile ale amenajărilor efectuate la plantația de afini, iar acestea, coroborate cu constatările organelor fiscale, dar și cu ansamblul probatoriului administrat în cauză, respectiv, declarațiile martorilor, relevă faptul că prestările de servicii care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor se referă la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor.

De asemenea, în considerentele Ordonanței, procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul, a reținut ca:

-operațiunile comerciale supuse cercetărilor, desfășurate de SC L SRL cu partenerii - persoane fizice autorizate și persoane juridice beneficiază de prezumția caracterului real al acestora, atât timp cât nu s-au obținut dovezi concrete că prestările de servicii înscrise în facturi nu au fost realizate în fapt;

-inspecția fiscală a concluzionat că operațiunile înregistrate în contabilitatea SC L SRL nu au un scop economic, așa încât legislația fiscală nu le conferă beneficiul deducerii la calculul impozitului pe profit și al TVA, situație de fapt net diferită de cea reglementată de art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005, care stabilește caracterul nereal sau fictiv al operațiunilor înscrise în facturi;

-decontarea raporturilor comerciale s-a efectuat prin viramente bancare, iar în unele dintre situații *au existat corectări* ale diferențelor de bani lipsite de acoperire în serviciile prestate, prin *stornarea și recuperarea sumelor respective* în contabilitatea SC L SRL; [...]

-nu s-a dovedit dincolo de orice bănuială rezonabilă că facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor, precum:obiectul facturat și identitatea furnizorului;”

După cum s-a arătat și mai sus, împotriva Ordonantei de clasare ,A.J.F.P. a formulat plângere care a fost solutionata de prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal prin Ordonanta pronuntata în dosarul penal în sensul respingerii.

Din considerentele Ordonantei , se rețin următoarele:

-constatățile AIF sunt focusate pe documentele contabile, fără să fie însoțite de verificări concrete asupra situației de fapt fiscale;

-inspecția fiscală a concluzionat că operațiunile înregistrate în contabilitatea SC L SRL nu au un scop economic, consecința fiind că legislația fiscală nu mai conferă beneficiul deducerii la calculul impozitului pe profit și al TVA, situație de fapt care se diferențiază de cea reglementată la art. 9 lit. c din Legea nr. 241/2005, care stabilește caracterul nereal sau fictiv al operațiunilor înscrise în facturi;

-probele administrate în cauză nu au dovedit dincolo de orice bănuială rezonabilă că facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor, precum: obiectul facturat și identitatea furnizorului;[...]

-împrejurarea că banii încasați de persoana fizică , ca reprezentant al I.I. cu același nume, au fost declarați și impozitați, exclude tocmai un comportament orientat într-un scop evazionist; a se conferi o altă interpretare pe această realitate (așa cum insinuează partea civilă - ANAF) înseamnă a nesocoti condițiile de conținut ale infracțiunii reglementate de art. 9 din Legea nr. 241/2005, în ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor legale de către un subiect fiscal, opinie pe care nu o putem împărtăși.

Având în vedere cele expuse mai sus, constat că soluția dispusă în cauză este legală și temeinică, bazată pe un probatoriu complet și corect apreciat, plângerea petentei urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.”

Se reține ca, impotriva Ordonantelor Parchetului de pe langa Tribunal, A.J.F.P. a formulat plangere la Tribunal , care a facut obiectul dosarului

Solutionand plangerea formulata de A.J.F.P. ,Tribunalul , prin Incheierea Penala pronuntata in dosar, dispune:

“Respinge plangerea formulata de petenta Administratia Judeteana a Finantelor Publice împotriva Ordonantei Parchetului de pe lângă Tribunal și a Ordonantei pronuntata de către prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal, pe care le menține. [...]

Definitiva.”

Din considerentele Incheierii Penale , rezulta ca urmare analizarii plangerii formulata de A.J.F.P. , judecatorul de camera preliminara a reținut ca:

„(...) din examinarea dosarelor de urmărire penală se constată că la dosarul cauzei au fost administrate toate înscrisurile privitoare la operațiunile comerciale desfășurate, fiind audiați reprezentanții societăților contractante dar și martori care au confirmat efectuarea în realitate a lucrărilor înregistrate în contabilitate. Deși petenta invocă lipsa de credibilitate a martorilor întemeiată pe ideea că aceștia sunt persoane afiliate sau angajate la societățile verificate, această susținere nu poate determina o invalidare a soluției dispusă în cauză câtă vreme nu s-a dovedi caracterul mincinos al declarațiilor acestora. Pe de altă parte, soluția de clasare nu se întemeiază în mod

exclusiv pe declarațiile acestor martori, fiind administrată și proba cu înscrisuri precum și planșe fotografice.

Din altă perspectivă se constată că au fost administrate în întregime probele indicate de către procuror cu ocazia redeschiderii urmăririi penale confirmată de către judecătorul de cameră preliminară, nefiind identificate alte probe care ar putea fi administrate pentru a lămuri faptele reclamate de către petentă. De altfel, petenta nici nu identifică în mod concret, alte probe care ar putea fi administrate în cauză, invocând, la modul generic, caracterul incomplet al cercetărilor.

De asemenea, în plângerea adresată instanței, petenta invocă aspectele constatate de către inspectorii fiscali, însă, o soluție pronunțată în urma unei cercetări penale, trebuie să evalueze în ansamblu probatoriul administrat și să acorde prevalență acelor probe care pot contura cât mai obiectiv, starea de fapt. Sub acest aspect, judecătorul constată că sistemul probatoriu fiscal nu are aceeași exigență ca sistemul probator penal, în care prezumția de nevinovăție este un principiu de bază al dreptului procesual penal care impune ca orice îndoială să fie interpretată în favoarea suspectului. Prezumpțiile invocate de organul fiscal, nedovedite cu probe certe, nu pot fundamenta o soluție de trimitere în judecată.

Ca atare, sub aspect probator, nu se poate reține, în sarcina organelor de urmărire penală, vreo lipsă de diligență, astfel că susținerea petentei potrivit căreia probatoriul nu este complet iar organul de cercetare penală nu a avut un rol activ, nu poate fi apreciată ca fiind întemeiată.”

Astfel, din ordonanțele emise de organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunal, Incheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală, rezulta ca urmare administrării mijloacelor de proba (înscrisuri, martori) s-a constatat ca operațiunile economice desfășurate între Societatea L SRL și I.I., înregistrate în evidența contabilă se refera la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor, nu s-a dovedit ca facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului .

Luând în considerare dispozițiile pct.10.4 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit caruia:

„La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”

organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P., prin adresa a solicitat organului de inspecție fiscală un punct de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale data în dosarul penal .

Prin adresa , înregistrată la D.G.R.F.P. , A.J.F.P. -Inspecție fiscală ,precizează următoarele:

„Conform celor prezentate de către organele de cercetare penală în Ordonanța de clasare , la pct.4 referitor la relațiile comerciale derulate de către Societatea L SRL cu I.I.rezulta din concluzia organelor de cercetare penală ca prestarile de serviciu care au stat la baza înregistrării în evidentele contabile a cheltuielilor (din contractul de

prestari servicii) se refera la serviciile prestate în realitate de emitentul facturilor, care au fost impozitate ca venituri realizate.

În ceea ce privește aplicarea legislației fiscale, organele de inspectie fiscala își mențin punctul de vedere prezentat în raportul de inspectie fiscala.

În ordonanta s-a dispus clasarea cauzei în raport de relațiile comerciale cu I.I. deoarece fapta nu este prevazuta în legea penala dar aceasta ordonanta nu se concluzioneaza dacă prestarile de servicii inregistrate de către întreprinderea individuala în baza contractului au fost efectuate în realitate.[...]

Concluzionand, din ordonanta nu rezulta ca prestarile de servicii consultanta facturate de către întreprinderea individuala în baza contractului au fost efectuate în realitate deoarece organele de cercetare penala nu s-au exprimat asupra realității operatiunilor inregistrate de către Societatea L SRL.”

La pct.10.5 din Ordinul 3741 din 2015 presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Prin urmare, organul de soluționare a contestației, în soluționarea contestației formulata de PF titular al I.I. împotriva Deciziei de impunere se va pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmările penala și de considerentele cuprinse în hotărârea pronunțată de instanța de judecată .

După cum s-a arătat și mai sus organele de inspectie fiscala referitor la operatiunile inregistrate în evidentele contabile ale Societății L SRL în baza facturilor emise de I.I. au constatat ca exista suspiciuni în ceea ce privește realitatea prestarilor de servicii facturate și au diminuat venitul brut declarat întreprinderea individuala pe perioada 2012-2014.

Însă, organele de cercetare penala , urmare analizei probatoriului administrat în cauza au constatat ca operațiunile comerciale supuse cercetărilor, desfășurate de SC L SRL cu partenerii - persoane fizice autorizate respectiv și I.I. beneficiază de prezumția caracterului real al acestora, atât timp cât nu s-au obținut dovezi concrete că prestările de servicii înscrise în facturi nu au fost realizate în fapt și de asemenea nu s-a dovedit că facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligatorii ale tranzacțiilor, precum:obiectul facturat și identitatea furnizorului.

În considerentele Ordonanței de clasare , organele de cercetare penala făcând referire la punctul de vedere și documentele contabile anexate cu privire la amenajările efectuate la plantația de afini specifica faptul ca prestarile de servicii care au stat la baza înregistrării în evidenta contabila a cheltuielilor se refera la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor.

Din dispozițiile legale mai sus enunțate se reține ca în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natura cum ar fi veniturile din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

Totodata se retine ca, constituie venit brut venitul incasat in cadrul unui an calendaristic indiferent de perioada in care au fost prestate serviciile; veniturile din activitati independente se inregistreaza in evidentele contabile in baza chitantelor, facturilor si a altor documente in functie de specificul activitatii si de necesitatile proprii.

Din analiza constatarilor consemnate in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere si a documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat constatari din care sa rezulte daca venituri incasate, inregistrate in evidentele contabile si declarate prin declaratia privind veniturile realizate pe anii 2012, 2013 si 2014 au provenit din servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor raportat la reținerile din Ordonanta de clasare a procurorului Parchetului de pe lângă Tribunal, Ordonanta a prim procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal și Incheierea Penala pronuntata de Tribunal-Sectia penala.

Potrivit Codului de procedura penala, cercetarea penala reprezintă activitatea specifica desfasurata de organele de urmărire penala având drept scop strangerea probelor necesare cu privire la existența infractiunilor , la identificarea faptasilor și la stabilirea raspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispuna trimiterea în judecată.

Astfel competenta în stabilirea realitatii tranzactiilor derulate între Societatea L SRL și contestatara o are organul de cercetare penala sesizat în acest sens, în speta Parchetul de pe lângă Tribunal.

Or, urmare cercetarilor efectuate de Parchetul de pe lângă Tribunal , conform Ordonantei de clasare s-a constatat ca operatiunile economice desfășurate între Societatea L SRL și I.I., inregistrate în evidenta contabila ale acestora se refera la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor și nu s-a dovedit ca facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esentiale și obligatorii ale tranzactiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului .

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspectie fiscala a prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”

se retine ca ulterior, pentru o intelegere deplina a art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in cadrul acestui articol sunt stipulate:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Astfel, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul codului fiscal, autoritățile pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Totodată, tranzacțiile sau o serie de tranzacții pot fi calificate ca artificiale, respectiv acele tranzacții sau serii de tranzacții care nu au conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Însă, după cum s-a arătat și mai sus, în cauza nu s-a demonstrat că tranzacțiile derulate între Societatea L SRL și I.I. ar fi fictive sau documentele întocmite ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligațiile ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului.

Totodată, în contestația formulată, contestatarul face referire și la TVA colectată aferentă veniturilor pentru care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat prin actul administrativ fiscal contestat.

Prin urmare, având în vedere :

-ca potrivit Ordonanței de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal, Ordonanței a prim procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal și Încheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală s-a reținut că operațiunile economice desfășurate între Societatea L SRL și I.I., înregistrate în evidența contabilă se referă la servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor și nu s-a dovedit că facturile analizate ar conține informații eronate pe elementele esențiale și obligațiile ale tranzacțiilor precum obiectul facturat și identitatea furnizorului ;

- ca cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, acestea având competența în stabilirea tranzacțiilor derulate în speta și pronunțarea cu privire la săvârșirea sau nu a infracțiunilor de evaziune fiscală;

- ca la soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport de motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale;

-faptul că, organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă veniturile încasate, înregistrate în evidențele contabile și declarate prin declarația privind veniturile realizate pe anul 2012, 2013 și 2014 au provenit din servicii prestate în realitate de către emitentul facturilor raportat la reținerile din Ordonanța de clasare a procurorului Parchetului de pe lângă Tribunal, Ordonanța a prim procurorului adjunct al Parchetului de pe lângă Tribunal și Încheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală;

organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a se pronunța asupra diminuării venitului brut pe perioada 2012-2014, în speta impunându-se reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și efectuarea unei analize temeinice în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care întreprinderea individuală le deține cu privire la serviciile de consultanță facturate de I.I. și încasate, ținând cont și de faptul că prin Ordonanța de clasare a Parchetului de pe lângă Tribunal ramasa definitivă prin Încheierea Penală pronunțată de Tribunal-Secția penală, s-a dispus, în

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

cea ce privește reprezentantii Societății L SRL clasarea sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.1 lit.c) și alin.2 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărei cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se reține că invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei așa cum rezultă din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosarul cauzei nefiind de natură să clarifice complet și clar situația societății contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității fiscale a achizițiilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stării de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele precum și orice alte date necesare clarificării situației de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.4 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat.”

se va desfiinta partial Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. cu privire la diminuarea venitului brut , incasat, inregistrat in evidentele contabile si declarat prin declaratiile privind impozitul pe venit pe anii 2012-2014 de catre I.I.

În conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia:

“(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, vor reface inspectia fiscala respectand strict perioadele fiscala precum si considerentele retinute in motivarea prezentei decizii de solutionare a contestatiei care au dus la desfiintare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile pct.11.5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

2. În ceea ce privește impozitarea veniturilor realizate de întreprinderea individuală din vânzarea de afine pe bază de norme de venit, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte dacă întreprinderea individuala avea obligatia de a impozita veniturile realizate din vânzarea de afine pe bază de norme de venit și nu în sistem real începând cu data de 01.02.2013 când legiuitorul a impus obligativitatea impunerii veniturilor din activități agricole pe baza de norme de venit , în situația în care sunt stabilite norme de venit pentru grupele de produse vegetale sau animale conform prevederilor art.73 din Codul fiscal, aplicabil pe perioada verificata.**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

În fapt, urmare verificării documentelor financiar contabile prezentate de către contribuabil cât și a dosarului fiscal existent la organul fiscal teritorial, organele de inspecție fiscală au constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, a determinat, pentru întreaga perioadă verificată, venitul net anual în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea condusă în partida simplă, deși nu și-a exercitat opțiunea prevăzută la art. 51 din Codul fiscal, în vederea determinării veniturii net realizat în sistem real.

Având în vedere prevederile legale în vigoare pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit că INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, avea următoarele obligații:

-pentru veniturile realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi -afini pentru care venitul net anual se determină în sistem real între 01 ianuarie 2010 - 31 ianuarie 2013, avea obligația, conform punctului 35 din OG nr. 8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003, să declare venitul net până la data de 25 mai 2014 prin întocmirea și depunerea la organul fiscal teritorial a declarației privind veniturile realizate - cod 200, veniturile realizate intrând sub incidența prevederilor capitolului II - Venituri din activități independente din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

-pentru veniturile realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi -afini în perioada impozabilă din anul fiscal 2013 cuprinsă între 01 februarie 2013 și până la sfârșitul anului fiscal 2013 și anul fiscal 2015 pentru perioada cuprinsă între 01 ianuarie 2015 și 17 iulie 2015 (data transferului de active), INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, avea obligația conform art. 5 din Legea nr. 168/2013, de a depune declarația privind veniturile din activități agricole impuse pe norme de venit - cod 221 până la data de 25 iunie 2013 (pentru anul de raportare 2013) respectiv 25 mai a anului 2015 (pentru anul de raportare 2015), veniturile realizate intrând sub incidența prevederilor capitolului VII - Veniturile din activități agricole, silvicultura și piscicultura din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În condițiile în care s-a constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, a determinat pentru întreaga perioadă verificată, venitul net anual în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea condusă în partida simplă, organele de inspecție fiscală au stabilit influența aplicării eronate de către contribuabil a sistemului real de impunere asupra veniturilor realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi și au procedat la recalcularea veniturilor evidențiate de către Intreprinderea Individuală în declarațiile privind veniturile realizate - cod 200 depuse și înregistrate la organul fiscal teritorial pentru anii fiscali 2013 și 2015 în sensul diminuării acestora cu veniturile/cheltuielile rezultate din exploatarea suprafețelor cultivate cu arbuști fructiferi - afini.

Din Raportul de inspecție fiscală rezulta că în anul 2013, I.I nu realizează venituri din activitatea agricolă-cultivarea arbuștilor fructiferi, activitate care intra sub incidența prevederilor capitolului VII -"Venituri din activități agricole, silvicultura și piscicultura" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, contestatarul susține că a evidențiat și contabilizat veniturile obținute din vânzarea fructelor produse în exploatarea agricolă, pe care le-a supus impozitării în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă, potrivit prevederilor Capitolului II - Venituri din activități independente din Codul Fiscal, fiind obținute din această activitate venituri (anul 2014).

Contestatarul sustine ca , prin decizia de impunere, organul de inspectie fiscala a exclus de la impozitarea in sistem real, veniturile din activitatea agricola realizate in perioada 01.02.2013 - 31.12.2013 și perioada 01.01.2015 - 17.07.2015, intrucât a considerat că acestea trebuiau impuse pe bază de norme de venit și nu in sistem real; organul de inspectie fiscala a păstrat impozitarea in sistem real pentru veniturile din activitatea agricola realizate de contribuabil in perioada 01.01.2010 - 31.01.2013 și perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, însă a procedat la ajustarea veniturilor și cheltuielilor deductibile.

Contestatarul considera pozitia si concluziile organului de inspectie fiscala ca fiind nelegale, invoca in sustinere prevederile art.49 alin.(2), (6) si (9) din Codul fiscal si pct.49 din Normele metodologice date in aplicarea art.49 din Cod și arata ca pe perioada supusa inspectiei fiscale, Intreprinderea Individuala a desfasurat in mod efectiv, pe langa activitatea Cod CAEN 0125 - cuprinsa in nomenclatorul prevazut la articolul 49 alin.(2) din Codul Fiscal (pentru care se putea exercita optiunea de impozitare pe baza normelor de venit) si activitatile Cod CAEN 7022, 4511 si 4519 - care nu sunt prevazute in Nomenclator, motiv pentru care, toate veniturile realizate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA puteau fi impozitate doar in sistem real (cum de altfel s-a si procedat), in baza prevederilor articolului 49 alin.(6) din Codul Fiscal; arata ca venitul realizat din transferul de active, in anul 2015, nu poate fi supus impozitarii pe norma de venit și de asemenea arata ca incepand cu anul 2012 a realizat venit brut mai mare de 100.000 euro.

În drept, la art.71, art.72, art.73 din Legea nr.571/ 2003 privind codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, în vigoare pana la 31.01.2013, se prevad urmatoarele:

-art.71

„Veniturile din activități agricole sunt venituri din următoarele activități:

a) cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor, în sere și solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat;

b) cultivarea și valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor;

c) exploatarea pepinierelor viticole și pomicole și altele asemenea;

d) valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare.

-art.72

(1) Venitul net dintr-o activitate agricolă se stabilește pe bază de norme de venit. Normele de venit se stabilesc de către direcțiile teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale și se aprobă de către direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Normele de venit se stabilesc, se avizează și se publică până cel târziu la data de 31 mai a anului pentru care se aplică aceste norme de venit.

(2) Normele de venit se stabilesc pe unitatea de suprafață.

(3) Dacă o activitate agricolă este desfășurată de un contribuabil pe perioade mai mici - începere, încetare și alte fracții de an - decât anul

calendaristic, norma de venit aferentă acelei activități se corectează astfel încât să reflecte perioada de an calendaristic pe parcursul căreia se desfășoară activitatea.

(4) Dacă o activitate agricolă a unui contribuabil înregistrează o pierdere datorată calamităților naturale, norma de venit aferentă activității se reduce, astfel încât să reflecte această pierdere.

(5) Contribuabilii care desfășoară activități agricole pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit, precum și cei pentru care impozitul se calculează potrivit prevederilor [art. 74](#) alin. (4) au obligația să completeze numai partea din Registrul-jurnal de încasări și plăți referitoare la încasări, potrivit reglementărilor contabile elaborate în acest scop.

(6) Contribuabilii pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit, precum și cei pentru care impozitul se calculează potrivit prevederilor [art. 74](#) alin. (4) și care în anul fiscal anterior au înregistrat un venit brut anual mai mare decât echivalentul în lei al sumei de 100.000 euro, începând cu anul fiscal următor, au obligația determinării venitului net anual în sistem real. Contribuabilii respectivi au obligația să completeze corespunzător și să depună declarația privind venitul estimat/norma de venit până la data de 31 ianuarie inclusiv. Cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea echivalentului în lei al sumei de 100.000 euro este cursul de schimb mediu anual comunicat de Banca Națională a României, la sfârșitul anului fiscal.

-art.73

“(1) Un contribuabil care desfășoară o activitate agricolă, prevăzută la [art. 71](#), poate opta pentru determinarea venitului net din acea activitate, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, potrivit [art. 48](#).

(2) Dispozițiile privind opțiunea prevăzută la [art. 51](#) alin. (2) și (3) se aplică și în cazul contribuabililor menționați la alin. (1).”

Astfel, pana la data de 31.01.2013, potrivit regulii generale privind stabilirea venitului net anual pentru activitățile agricole enumerate mai sus, a fost aceea de impozitare pe baza normelor de venit.

Totodata, însă, persoanele care au desfasurat aceste activități au putut opta pentru determinarea venitului net în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla. Opțiunea era obligatorie pentru o perioada de 2 ani fiscali consecutivi și se considera reinnoita pe o noua perioada dacă contribuabilul nu solicita revenirea la sistemul anterior, prin completarea unei declaratii privind venitul net estimat/norma de venit -formular 220 și depunerea acesteia la organul fiscal teritorial pana la data de 31 ianuarie inclusiv a anului următor expirării perioadei de 2 ani, în conformitate cu prevederile art.51 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.72 alin.(6) din Legea nr.571 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, contribuabilii pentru care venitul net s-a determinat pe baza normelor de venit, precum și cei pentru care impozitul s-a calculat potrivit prevederilor art.74 alin.(4) din actul normativ mai sus amintit, și care în anul

fiscal anterior au înregistrat un venit brut anual mai mare decât echivalentul în lei al sumei de 100.000 euro, începând cu anul fiscal următor, au obligația determinării venitului net anual în sistem real.

De asemenea, contribuabilii aveau obligația să completeze corespunzător și să depună declarația privind venitul estimat/norma de venit până la data de 31 ianuarie inclusiv, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea echivalentului în lei al sumei de 100.000 euro fiind cursul de schimb mediu anual comunicat de Banca Națională a României, la sfârșitul anului fiscal.

Începând cu data de 01.02.2013 prin dispozițiile O.G. nr.8/2013 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, a fost modificat modul de stabilire a venitului net anual pentru veniturile realizate din activități agricole și anume:

-art.71

(1) Veniturile din activități agricole cuprind veniturile obținute individual sau într-o formă de asociere, fără personalitate juridică, din:

a) cultivarea produselor agricole vegetale;

b) exploatarea plantațiilor viticole, pomicole, arbuștilor fructiferi și altele asemenea;

c) creșterea și exploatarea animalelor, inclusiv din valorificarea produselor de origine animală, în stare naturală.[...]

(4) Veniturile obținute din valorificarea produselor prevăzute la alin. (1) în altă modalitate decât în stare naturală reprezintă venituri din activități independente și se supun regulilor de impunere proprii categoriei respective.

(5) Veniturile definite la alin. (1) pentru care nu au fost stabilite norme de venit sunt venituri impozabile și se supun impunerii potrivit prevederilor cap. II "Venituri din activități independente", venitul net anual fiind determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă. Pentru aceste venituri sunt aplicabile regulile de impunere proprii veniturilor din activități independente pentru care venitul net anual se determină în sistem real."

Potrivit prevederilor art.72 alin.(2) din același act normativ în vigoare începând cu 01.02.2013:

"(2) Veniturile definite la art. 71 alin. (1) sunt venituri neimpozabile în limitele stabilite potrivit tabelului următor:[...]

Arbuști fructiferi până la 1 ha "

Potrivit art.73 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.02.2013:

"(1) Venitul dintr-o activitate agricolă se stabilește pe bază de norme de venit.

(2) Normele de venit se stabilesc pe unitatea de suprafață (ha)/cap de animal/familie de albine.

(3) Normele de venit corespunzătoare veniturilor definite la art. 71 alin. (1) sunt stabilite pentru perioada impozabilă din anul fiscal 2013 cuprinsă între 1 februarie 2013 și până la sfârșitul anului fiscal, potrivit tabelului următor:[...]

Arbuști fructiferi peste 1 ha 1.385 lei”

Se retine ca prin modificarile efectuate conform O.G. nr.8/2013 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri financiar fiscale, s-a introdus un plafon neimpozabil pentru veniturile realizate din activitatile agricole desfasurate pe anumite suprafete de teren precum si pentru cresterea si exploatarea unui numar de animale.

De asemenea s-a introdus obligatia de stabilire a venitului net anual pe baza normelor de venit pentru produsele vegetale si animale prevazute in tabelul din cadrul art.73 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care depasesc plafonul neimpozabil.Se retine ca incepand cu 01.02.2013 doar venitul net anual realizat din activitati agricole pentru produsele vegetale si animale care nu se regasesc in tabelul de la art.72 alin.(2) din Cod , se determina in sistem real pe baza datelor din contabilitate.

Tot in sistem real, in baza datelor din contabilitate se stabileste venitul net anual din veniturile obtinute din valorificarea produselor prin alta modalitate decat in stare naturala, care reprezinta venituri din activitati independente si se supun regulilor de impunere proprii categoriei respective.

Odata cu intrarea in vigoare a O.G. nr.8/2013 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si reglementarea unor masuri financiar fiscale, au fost eliminate atat posibilitatea contribuabilului de a opta cu privire la trecerea de la stabilirea venitului net anual pe baza normelor de venit la sistem real in baza datelor din contabilitate cat si echivalentul in lei al sumei de 100.000 euro reprezentand venit brut anual inregistrat in anul anterior pentru care se modifica automat tratamentul fiscal, respectiv se trece in mod obligatoriu la determinarea venitului net anual pe baza normelor de venit , la sistemul real , pe baza datelor din contabilitate.

Potrivit H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.71 din Cod , se prevede:

“149¹. Veniturile din activități agricole realizate individual sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică, stabilite pe baza normelor de venit, se supun impunerii potrivit prevederilor cap. VII titlul III din Codul fiscal, indiferent de forma de organizare a activității. Veniturile din activități agricole supuse impunerii pe bază de norme de venit în conformitate cu prevederile art. 73 din Codul fiscal cuprind veniturile rezultate din cultivarea terenurilor, creșterea și exploatarea animalelor deținute cu orice titlu, inclusiv cele luate în arendă.

149². Veniturile din activități agricole menționate la art. 71 alin. (1) lit. a) - c) din Codul fiscal, pentru care sunt stabilite norme de venit conform art. 73 din Codul fiscal, sunt impozabile indiferent dacă se face sau nu dovada valorificării produselor.[...]

149⁷. Veniturile din activități agricole impuse anterior datei de 1 februarie 2013 în sistem real trec prin efectul legii la impunerea pe bază de norme de venit, în situația în care sunt stabilite norme de venit pentru grupele de produse vegetale și animale conform prevederilor art. 73 din Codul fiscal. În vederea stabilirii regimului fiscal aplicabil veniturilor din activități agricole, la

încadrarea în limitele stabilite pentru fiecare grupă de produse vor fi avute în vedere prevederile [art. 72](#) din Codul fiscal.”

Se reține ca veniturile în activități agricole realizate individual sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică, stabilite pe baza normelor de venit, se supun impunerii potrivit prevederilor cap. VII titlul III din Codul fiscal, indiferent de forma de organizare a activității.

Totodată se reține ca, veniturile din activități agricole impuse anterior datei de 1 februarie 2013 în sistem real trec prin efectul legii la impunerea pe bază de norme de venit, în situația în care sunt stabilite norme de venit pentru grupele de produse vegetale și animale conform prevederilor art. 73 din Codul fiscal.

Prin urmare, reglementările Codului fiscal nu permit persoanei care realizează venituri din agricultura să opteze pentru stabilirea venitului net anual în sistem real, prevederile legale având caracter obligatoriu și nu optional.

Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și reglementări vamale, prin adresa emisă în speta, urmare solicitării A.J.F.P., arată că măsura de trecere de la sistemul de impunere potrivit caruia venitul net anual din activități agricole se determină în sistem real la sistemul de impunere pe baza de norme de venit nu este opțională ci obligatorie. Prin urmare contribuabilul este obligat să respecte reglementările fiscale în vigoare în perioada de referință iar verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală revine organului fiscal potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

De asemenea, arată că în cauza „nu este vorba de modificări consecutive ale regimului de impozitare, ci doar de o singură modificare introdusă în anul 2013 prin O.G. nr.8/2013, referitoare la obligativitatea impunerii veniturilor din agricultura pe baza normelor de venit ; în acest context , întrucât din informațiile prezentate rezultă , pe de o parte , ca l.l. a aplicat pe perioada 2013-2015 sistemul real de impunere iar pe de alta parte , potrivit celor menționate de dumneavoastră , organele fiscale nu au stabilit norma de venit pe anul 2014 apreciem că în conformitate cu prevederile art.4 alin.(2) teza a II-a din Codul de procedură fiscală, organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/platitorului sau ale altor persoane implicate în procedura.”

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se reține că argumentele prezentate de către contribuabil în susținerea acestui capăt de cerere sunt neîntemeiate în condițiile în care măsura de trecere de la sistemul de impunere potrivit caruia venitul net anual din activități agricole se determină în sistem real la sistemul de impunere pe baza de norme de venit nu a fost opțională ci obligatorie.

Prevederile art.49 alin.(2), (6) și (9) din Codul fiscal și pct.49 din Normele metodologice date în aplicarea art.49 din Cod, invocate în susținerea contestației de către contestat nu sunt aplicabile speței, în condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate pentru veniturile din agricultura legiuitorul a prevăzut obligativitatea impunerii pe baza normelor de venit.

Aratăm că, în conformitate cu prevederile art.V alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.168/2003 privind aprobarea O.G. nr.8/2013 prin care, pentru anul fiscal 2013, se stabilesc că persoanele fizice care au desfășurat, în perioada impozabilă din anul fiscal 2013, cuprinsă între 1 februarie 2013 și până la sfârșitul anului fiscal, o activitate agricolă prevăzută la art.71 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru care venitul se determină pe baza de norma de venit,

aveau obligatia de a depune o declarație (formular 221) la organul fiscal competent, pana la data de 25 iunie inclusiv a anului 2013. Obligatiile fiscale se stabilesc pe baza limitelor și normelor de venit prevazute de lege.

Pentru anii următori conform reglementarilor pct.149¹⁴ din normele metodologice date în aplicarea art.74 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, perioada de declarare a suprafețelor cultivate /cap de animal /familie de albine este pana la data de 25 mai inclusiv a anului fiscal pentru anul în curs și cuprinde informații privind suprafețele cultivate /cap de animal /familie de albine.

Prin urmare , contribuabilul avea obligatia de a depune la organul fiscal teritorial Declarația privind veniturile din activități agricole impuse pe baza de norme de venit (formular 221) , inclusiv pana la data de 25 iunie inclusiv a anului 2013 iar pe anii următori pana la data de 25 mai inclusiv a anului fiscal pentru anul în curs.

În ceea ce privește argumentul societății contestatare potrivit caruia venitul realizat din transferul de active, in anul 2015, nu poate fi supus impozitarii pe norma de venit, aratam ca , din documentele existente la dosarul cauzei respectiv Raportul de inspectie fiscala , care a stat la baza emiterii actului administrativ contestat, rezulta ca impunerea veniturilor din transferul dreptului de proprietate au fost impuse în sistem real pe anul 2015 de către organele de inspectie fiscala, aceste venituri nefiind din agricultura, nefiind generat de exploatarea arbuștilor fructiferi ci de „transferul activității”; aceasta este și opinia Direcției Generale de Legislatiei Cod Fiscal și reglementari vamale din adresa, existența în copie la dosarul cauzei.

În aceste condiții se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la obligativitatea impunerii activității de exploatare arbuști fructiferi pe baza de norme de venit începând cu luna februarie 2013, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și se va respinge ca neintemeiată contestația cu privire la acest capăt de cerere.

3.Referitor la ajustarea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate din sursa de finanțare mixta, respectiv cheltuielile cu amortizarea stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, pe perioada 2011-2015, contestate de INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii 2 este investita să se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate din sursa de finanțare mixta respectiv fonduri proprii (35%) și ajutor financiar nerambursabil acordat în condițiile Programului național de dezvoltare rurala(65%) și au respins la deductibilitate cheltuieli cu amortizarea în cota de 65% aferenta ajutorului financiar nerambursabil, în condițiile în care ajutorului financiar nerambursabil reprezintă venit neimpozabil la calculul impozitului pe venit.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspectie fiscala au constatat ca I.I. a achiziționat mijloace fixe amortizabile a căror sursa de finanțare a fost constituita din fonduri proprii si din ajutor financiar nerambursabil acordat în condițiile Programului național pentru dezvoltare rurala, conform Contractului de finanțare încheiat între Agenția de Plați Pentru Dezvoltarea Rurala si Pescuit (actual Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale) si contestatar.

Obiectul Contractului de finanțare a fost acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea Contractanta pentru proiectul "înființare plantație de afin valoarea totala eligibila a Proiectului fiind de maxim ..., suma din care Autoritatea Contractanta s-a angajat sa acorde un maxim de 65% din valoarea totala.

Conform documentelor justificative prezentate, organele de inspecție fiscala au constatat ca pe parcursul desfășurării activitatii INTREPRINDEREA INDIVIDUALA:

- inregistreaza venituri neimpozabile (conform fiselor de operațiuni diverse) ireprezentând împrumuturi nerambursabile, conform Contractului de finanțare primite de către contribuabil sub forma unui avans si a patru transe;

-achiziționează mijloace fixe pentru care contribuabilul deduce la calculul venitului net impozabil cheltuieli cu amortizarea in procent de 100%.

Avand in vedere prevederile art.42 lit.a) si r) si art.48 alin.(4) lit.c) si alin.(7) lit.b) din Codul fiscal, coroborate cu dispozitiile pct.37 din H.G.nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate in baza Contractului avand ca sursa de finanțare ajutor financiar nerambursabil in cota de 65% si fonduri proprii in cota de 35%, sunt deductibile fiscal proporțional cu finanțarea mijloacelor fixe din fonduri proprii - respectiv in cota de 35% din amortizarea contabila calculata.

Urmare recalcularii amortizării fiscale aferente fiecărui an de raportare aplicand cota de 35%, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea in cota de 65%.

În contestatia formulata, contestatarul considera calculul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe provenite din subventii si limitarea deducerii cheltuielii cu amortizarea la 35% din valoare, ca fiind nelegale, în raport de dispozitiile Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice, art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și sustine ca amortizarea a fost calculata cu respectarea cerintelor art.24 Titlul II din Codul fiscal; la pct.38 alin.(17) din Normele metodologice date in aplicarea art.48 se precizeaza că este cheltuială deductibilă valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile instrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri in cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din instrăinare, prin amortizare inclusă pe costuri in cursul exploatării intelegandu-se amortizarea calculată in conformitate cu prevederile art. 24 Cod fiscal și nu amortizarea aferentă sursei proprii de finanțare.

Ca urmare, contestatarul considera ca organul de inspectie fiscala trebuia să analizeze distinct veniturile impozabile aferente finanțării nerambursabile si cheltuielile deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate atât din surse proprii cât și din fonduri nerambursabile.

Contestatarul invoca în susținere și dispozitiile Ordinului 3055/2009 și totodata face referire la punctul de vedere emis de catre Directia Generala a Finantelor Publice într-o speta similara.

În drept, la art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare , se prevede:

„În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu sunt venituri impozabile indemnizațiile pentru: risc maternal, maternitate, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii; [...]

r) subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare;”

La pct.4¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

4¹. În categoria veniturilor neimpozabile se cuprind și formele de sprijin acordate din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile în conformitate cu legislația internă și reglementările europene, de exemplu:

- ajutoarele de stat acordate producătorilor agricoli, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 14/2010 privind măsuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producătorilor agricoli, începând cu anul 2010, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 74/2010, cu completările ulterioare, potrivit actelor normative de aprobare a respectivelor ajutoare de stat;

- sprijinul acordat producătorilor agricoli sub forma schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 125/2006) pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură începând cu anul 2007, și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 139/2007, cu modificările ulterioare, și actelor normative date în aplicarea acesteia;*

- sprijinul nerambursabil acordat potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008, prin axa 1 - Îmbunătățirea competitivității sectoarelor agricol și forestier, prin măsurile 112 - Instalarea tinerilor fermieri și 141 - Sprijinirea fermelor agricole de semi-subzistență;

- alte forme de sprijin nerambursabil acordate potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală 2007 - 2013, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008;

- forme de sprijin nerambursabil acordate potrivit Programului Operațional pentru Pescuit 2007 - 2013, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2007) 6.664 din 14 decembrie 2007.

La art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, se prevede:

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:[...]

b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;”

iar la art.48 alin.(4) din același act normativ se prevede:

“Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz;”

La pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:[...]

-cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările [titlului II](#) din Codul fiscal, după caz;

-valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatarei și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;”

iar la art.24 din Titlul II “Impozit pe profit” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, se prevede:

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

La pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„37.Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt cuprinse în categoria venituri neimpozabile, veniturile în fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare.

Se reține ca, la art.48 alin.(7) din Cod, legiuitorul a prevăzut ca nu sunt cheltuieli deductibile, cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile a căror surse se afla pe teritoriul României sau în străinătate.

Totodata se reține ca , in ceea ce privește stabilirea condițiilor generale pe care trebuie sa le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse legiuitorul a prevăzut ca acestea trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz; se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei, se reține ca în speta contribuabilul a achiziționat mijloace fixe amortizabile a căror sursa de finanțare a fost constituita din fonduri proprii (35%) și din ajutor financiar nerambursabil (65%) acordat în condițiile Programului național pentru dezvoltare rurală, conform Contractului de finanțare încheiat între Agenția de Plăți Pentru Dezvoltarea Rurală și Pescuit (actual Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale) și contestatar.

Obiectul Contractului de finanțare a fost acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea Contractantă pentru proiectul “înființare plantație de afin valoarea totală eligibilă a Proiectului fiind de maxim ..., suma din care Autoritatea Contractantă s-a angajat să acorde un maxim de 65% din valoarea totală.

Se reține ca pe perioada desfășurării activității **INTREPRINDEREA INDIVIDUALA**, înregistrează:

-venituri neimpozabile (conform fiselor de operațiuni diverse) reprezentând împrumuturi nerambursabile, conform Contractului de finanțare , primite de către contribuabil sub forma unui avans și a patru tranșe;

-achiziționează mijloace fixe pentru care contribuabilul deduce la calculul venitului net impozabil cheltuieli cu amortizarea în procent de 100%.

Însă din prevederile legale mai sus enunțate rezultă în mod clar ca cheltuielile acoperite de subvenții care se încadrează în categoria veniturilor neimpozabile sunt cheltuieli nedeductibile.

Având în vedere ca contestatarul a considerat ca fiind venit neimpozabil ajutorul financiar nerambursabil acordat în condițiile Programului național pentru dezvoltare rurală, conform Contractului de finanțare încheiat între Agenția de Plăți Pentru Dezvoltarea Rurală și Pescuit iar potrivit prevederilor legale mai sus enunțate sunt nedeductibile fiscal cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile a caror surse se afla pe teritoriul României sau în străinătate se reține ca, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe în cota de 35% proporțional cu finanțarea mijloacelor fixe din fonduri proprii.

Argumentul contestatarului potrivit căruia calculul cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe provenite din subvenții și limitarea deducerii cheltuielilor cu amortizarea la 35% din valoare ar fi nelegală, în raport de dispozițiile Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice și art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestatiei în condițiile în care, după cum s-a arătat și mai sus, ajutorul financiar nerambursabil (65%) a fost înregistrat în evidențele contabile ca venit neimpozabil iar legiuitorul a prevăzut în mod clar ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile a caror surse se afla pe teritoriul României sau în străinătate,

prin urmare și cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate din ajutor financiar nerambursabil. Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene nu este aplicabil cauzei în speta, acesta fiind în aplicabil societăților și nu întreprinderilor individuale care își desfășoară activitatea în baza OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activitatilor economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale.

Totodată, arătăm că la contestația formulată, contestatarul nu a anexat punctul de vedere emis de către Direcția Generală a Finanțelor Publice, la care face referire în contestația formulată.

Arătăm că prin adresa, înregistrată la A.J.F.P., Direcția Generală de Coordonare Inspectie Fiscală este în concordanță cu punctul de vedere al organelor de inspectie fiscală în ceea ce privește modul de determinare a cheltuielilor pentru a putea fi deduse de către persoana fizică titulară a I.I., în sensul că vor fi avute în vedere și precizările pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv sunt cheltuieli deductibile valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că urmare constatarilor efectuate, pe anul 2015, la determinare venitului net impozabil organele de inspectie fiscală au majorat cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal cu suma reprezentând valoarea rămasă neamortizată a activelor înstrăinate, deductibile fiscal în conformitate cu prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus enunțat.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și documentele existente la dosarul cauzei, cheltuielile cu amortizarea aferente mijloacelor fixe achiziționate din ajutorul financiar nerambursabil acordat în condițiile Programului național pentru dezvoltare rurală, conform Contractului de finanțare încheiat între Agenția de Plăți Pentru Dezvoltarea Rurală și Pescuit, în cota de 65%, nu sunt deductibile la calculul venitului net pe perioada 2011-2015, după cum au constatat și organele de inspectie fiscală.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația cu privire la cheltuielile cu amortizarea și se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscală în condițiile în care argumentele de fapt și de drept prezentate de către contestatar în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atăcat.

4. În ceea ce privește contestația formulată de către PF titular al I.I referitoare la neadmiterea deducerii amortizării sistemului de irigații pe motiv că aceasta nu a fost pus în funcțiune, fără a se face referire la cheltuieli nedeductibile, arătăm:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că între PF titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE și Societatea I SRL, a fost încheiat Contractul de execuție lucrări, în baza căruia societatea comercială, în calitate de executant, se obligă să execute, să finalizeze și să întretină până la recepția finală lucrarea „Sistem de irigații”, prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, fiind în suma de ... din care TVA.

S-a constatat că Societatea I SRL a emis un număr de 3 facturi reprezentând „avans ctr.” a căror valoare totală este de... (inclusiv tva), încasate integral prin virament bancar.

Pentru lucrările presupuse a fi executate conform Contractului de execuție, Societatea I SRL întocmește Centralizatorul situației lucrări și Procesul verbal de recepție parțial pentru valoarea de ... (tva inclus), semnate și stampilate de către ambele părți, astfel că societatea a procedat la stornarea parțială a avansurilor facturate și la emiterea a două facturi finale în suma totală de ...(valoare cu TVA).

S-a constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, înregistrează în Registrul inventar, sistemul de irigații la o valoare de intrare de ... la această valoare fiind calculată și amortizarea lunară, deși nu deține și nu prezintă un proces verbal de recepție finală la terminarea lucrărilor, respectiv un proces verbal de punere în funcțiune a mijlocului fix, iar valoarea lucrărilor recepționate este în suma de ... (TVA inclus).

De asemenea, s-a constatat că părțile contractante au încheiat Actul adițional, prin care hotărăsc de comun acord modificarea contractului de execuție lucrări conform Centralizatorului situației de lucrări efectuate 5, valoarea totală a contractului fiind de ... lei (TVA inclus), la nivelul lucrărilor posibil executate și facturate; prin factura Societatea I SRL stornează diferența avansurilor rămase facturate și încasate în anul 2011 de la beneficiarul INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, în baza Contractului de execuție, sumele fiind restituite integral către Intreprinderea Individuală prin virament bancar.

Urmare verificării s-a constatat că diminuarea valorii de achiziție a sistemului de irigații nu este rectificată de către contribuabil în Fișa mijlocului fix, în Registrul imobilizărilor și în Registrul bunurilor de capital prezentate organelor de inspecție fiscală, fapt ce a condus implicit și la neînregistrarea corecțiilor referitoare la amortizarea calculată eronat de către contribuabil, constatându-se astfel că au fost încălcate dispozițiile art. 48, alin. (4), lit. a) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de referință, coroborat cu art. 24, alin. (1), alin. (2), alin. (3) lit. b) și alin. 11, lit. a) din același act normativ, în condițiile în care contribuabilul și-a majorat cheltuielile deductibile în perioada în care venitul net se determină în sistem real, respectiv în anii fiscali 2011, 2012, ianuarie 2013 și 2014 cu amortizarea calculată eronat pentru mijlocul fix „Sistem de irigații”, nepus în funcțiune până la data transferului de active.

De asemenea, s-a constatat că contribuabilul și-a diminuat cheltuielile deductibile aferente anului 2015 cu suma de ... prin rectificarea declarației privind veniturile realizate în România, cod 200, fără a întocmi și prezenta documente justificative până la data încheierii inspecției fiscale, această sumă reprezentând diferența dintre valoarea de intrare înregistrată în evidența contabilă și valoarea de intrare a activului „Sistem de irigații”, pentru care contribuabilul a prezentat documente justificative.

În condițiile în care, în contabilitatea Intreprinderii individuale valoarea de intrare a activului „Sistem de irigații” nu a fost rectificată s-a constatat că, activul a fost transferat către Societatea A SRL cu valorile eronate.

În aceste condiții se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca înaintea transferului, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, in calitate de vanzator trebuia sa efectueze un inventar general al activelor, iar valoarea transferului trebuia sa rezulte din însumarea valorii individualizate pe fiecare activ cedat de către Intreprinderea Individuala si preluat de Societatea A SA , care trebuie sa se comporte ca un succesor al intreprinderii individuale cedente, avand obligația sa aplice inclusiv ajustarea TVA prevăzută de lege, daca este cazul, asa cum este prevăzut la art. 128, alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil anului 2015, coroborat cu punctul 8 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Intrucât pana la data incheierii actului de inspectie, contribuabilul nu a prezentat un document justificativ care sa ateste ca a adus la cunostinta Societatii A SRL diminuarea valorii de intrare a activului , cu valoarea ramasa de amortizat la suma... valoare ramasa de amortizat de 0 lei, organele de inspectie au considerat ca exista posibilitatea ca valoarea transferului negociata de parti sa suporte modificări ulterioare in sensul diminuării acesteia.

In aceste condiții, s-a stabilit ca valoarea încasata de contribuabil ar putea reprezenta: venit incasat de restituit ;venit incasat din activitati independente.

Referitor la suma cu care contribuabilul a diminuat cuantumul cheltuielilor deductibile, organele de inspectie fiscala precizeaza ca aceasta valoare reprezinta diferenta dintre valoarea de intrare a activului "Sistem de irigații", inregistrata in evidenta contabila si valoarea de intrare a activului , pentru care contribuabilul prezinta documente.

Având in vedere toate aspectele detaliate mai sus, precum si cele constatate cu ocazia controlului incrucisat efectuat la Societatea I SRL de catre inspectorii din cadrul D.G.R.F.P. – Administratia pentru Contribuabili Mijlocii, materializat in Procesul verbal , prin care s-a stabilit, referitor la realitatea si legalitatea relatiilor economice desfasurate intre Societatea I SRL si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, ca Societatea I SRL a inregistrat cheltuieli deductibile aferente unor operatiuni care nu au substrat economic si pe care le-a stornat intr-o perioada fiscala urmatoare, organele de inspectie fiscala precizeaza ca exista suspiciuni cu privire la realitatea existentei sistemului de irigații.

Totodata, avand in vedere si faptul ca la solicitarea organelor de inspectie fiscala contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ prin care sa probeze legalitatea operatiunii de rectificarea sumei , declarând pe proprie răspundere ca „am operat diminuarea cheltuielilor declarate cu suma de ... in declarația 200 fara sa intocmesc alte documente justificative...”, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceasta suma "nu poate fi diminuată la calculul cheltuielilor deductibile atata timp cat venitul impozabil aferent ar putea fi majorat artificial", fiind incalcate prevederile art. 48, alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de raportare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala, la calculul venitului net impozabil pe anul 2015, a respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea reprezentand diferenta dintre amortizarea calculata de catre contribuabil aferenta valorii de intrare initiala si amortizarea calculata de catre contribuabil aferenta valorii de intrare corecta la sistemului de irigații, declarata prin declaratia rectificativa inregistrata la organul fiscal teritorial .

În contestatia formulata contestatarul sustine ca nu contestă concluziile organului fiscal privind cuantumul acestora, care este corespunzătoare valorii finale a lucrărilor recepționate, inasa considera eronata constatarea organului de inspectie fiscala

cu privire la faptul ca Intreprinderea individuala a inregistrat in mod eronat ca si cheltuiala deductibila amortizarea valorii mijlocului fix "Sistem de irigații", intrucat acesta nu a fost pus in funcțiune până la data la care a fost transferat către societatea A SRL indicandu-se ca temei legal prevederile art.24 si art.48 din Codul fiscal.

Contestatarul arata ca in baza Contractului de executie lucrări, I SRL a executat două categorii de lucrări, respectiv cele de terasamente și instalații sanitare, detaliate in Situațiile de lucrări , pentru care s-a plătit suma de ...

Prin nota explicativă dată organelor fiscale (confirmată și de reprezentantul antreprenorului și de situația existentă in teren), contribuabilul sustine că, față de contractul inițial, semnat cu I SRL, au fost executate doar lucrările de terasamente și de instalații, nefiind facuta branșarea la rețeaua de curent electric și nici varianta alternativă a alimentării pe bază de panouri fotovoltaice.

În acest context, Intreprinderea Individuala, in calitate de beneficiar, a efectuat recepția parțială a lucrărilor -Proces verbal de recepție parțială, lucrarea fiind preluată la stadiul fizic de lucrări existente, pentru care s-au intocmit documentele legale in acest sens.

Contestatarul arata ca nu s-a intocmit proces verbal de punere in funcțiune cu I SRL, deoarece investiția mai necesita soluția de branșare la o sursă generatoare de curent electric, aceste investitii fiind realizate de catre contribuabil. Sistemul executat de I SRL a fost pus in funcțiune pe amplasament prin eforturile acestuia, in regie proprie, respectiv s-a realizat alimentarea cu curent produs de un generator diesel ce există și la această data pe amplasament.

Faptul ca sistemul a fost utilizat rezulta si din obtinerea culturilor de afine, care, in lipsa irigarii, nu s-ar fi dezvoltat.

In consecință, contestatarul considera ca premisa reținută de organul fiscal pentru nedeductibilitatea cheltuielilor, aceea că sistemul de irigații nu a fost utilizat in activitatea Întreprinderii Individuale si nu a fost pus in functiune, este eronata si contrazisa de situatia existenta la fata locului, care poate fi confirmata de salariatii care s-au ocupat efectiv de irigații, precum și de inginerul horticol.

Cu privire la inregistrarea în evidentele contabile a operatiunilor, in Ordinul 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;*
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*

- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;

-datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;

-numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

-alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

16. Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă numai în cazurile în care se face dovada intrării în patrimoniu a bunurilor respective, prin întocmirea Borderoului de achiziție (cod 14-4-13) sau a Notei de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1/A), după caz, și a plății acestora pe bază de Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de normă de venit, pentru a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabililor prevăzuți la pct. 1, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare, și Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.[...]

Contribuabilii au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin o dată pe an; la încetarea activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

Inventarierea se face în conformitate cu normele privind organizarea și efectuarea inventarierii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.[...]

50. Evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor din patrimoniu se ține în conformitate cu prevederile normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).”

Cu privire la inventarierea activelor din patrimoniu, în Ordinul nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, anexa 1, norme privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, se prevede:

“(1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

(...)entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;

f) în alte cazuri prevăzute de lege.[...]

13. În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

14. Investițiile puse în funcțiune total sau parțial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se înscriu în liste de inventariere distincte. De asemenea, lucrările de investiții care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate, se înscriu în liste de inventariere distincte, menționându-se

cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare ori abandonare și măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări.”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca, contestatarul avea obligatia sa inregistreze in Registrul inventar, sistemul de irigații la valoarea lucrărilor recepționate care potrivit documentelor prezentate în timpul controlului s-a constatat a fi de ... lei (TVA inclus).

Însă, în speta s-a constatat ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, inregistreaza in Registrul inventar, sistemul de irigații la o valoare de intrare , la aceasta valoare fiind calculata si amortizarea lunara, desi nu detine si nu prezintă un proces verbal de recepție finala la terminarea lucrărilor, respectiv un proces verbal de punere in funcțiune a mijlocului fix, iar valoarea lucrărilor recepționate este in suma de .. (TVA inclus).

Contestatarul arata ca nu contesta concluziile organului fiscal cu privire la cuantumul mijlocului fix , respectiv suma de ... (TVA inclus), care este corespunzătoare valorii finale a lucrărilor recepționate, inasa considera eronata constatarea organului de inspectie fiscala cu privire la faptul ca Intreprinderea individuala a inregistrat in mod eronat ca si cheltuiala deductibila amortizarea valorii mijlocului fix "Sistem de irigații", intrucat acesta nu a fost pus in funcțiune până la data la care a fost transferat către societatea A SRL .

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

La stabilirea venitului net pe anul 2015, organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile declarate ca nedeductibile fiscal de contribuabil prin declarația rectificativa depusa de acesta , la organul fiscal teritorial în condițiile în care nu au fost prezentate documente justificative din care sa rezulte motivul diminuării cheltuielilor deductibile declarate initial prin Declarația privind veniturile impozabile pe anul 2015, înregistrată la organul fiscal .

În raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala mentioneaza ca suma cu care s-a diminuat cuantumul cheltuielilor deductibile declarate prin declarația privind veniturile realizate(formular 200) rectificativa reprezintă diferența dintre valoarea de intrare înregistrată în evidenta contabila și valoarea de intrare pentru care contribuabilul a prezentat documente pentru activul „sistem de irigații”.

După cum s-a arătat mai sus, contribuabilul nu a rectificat și valoarea de intrare a activului”sistem de irigații „, iar activul a fost transferat către Societatea A SRL cu valori eronate .

Astfel s-a constatat ca activului”sistem de irigații „, a fost supus amortizării la valoarea initiala a contractului , cheltuielile cu amortizarea fiind în valoare de ..., în condițiile în care valoarea lucrărilor recepționate a fost în suma de... (TVA inclus) valoare de intrare fără TVA fiind de ... , avand in vedere documentele existente a dosarul cauzei(Centralizatorul situații lucrări, Procesul verbal de recepție parțial , stornarea parțiala a avansurilor facturate si emiterea facturilor finale)

În timpul controlului sau la contestatia formulata , contestatarul nu a prezentat documente (situații de lucrări, facturi, alte documente) din care sa rezulte o alta valoare în intrare a activului”sistem de irigații” chiar dacă în contestatia formulata și răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa, sustine ca, potrivit contractul inițial, semnat cu I SRL, au fost executate doar lucrările de terasamente și de instalații, nefiind facuta branșarea la rețeaua de curent electric și nici varianta alternativă a alimentării pe bază de panouri fotovoltaice ; sustine ca sistemul executat de I SRL a fost pus in funcțiune pe

amplasament prin eforturile acestuia, în regie proprie, respectiv s-a realizat alimentarea cu curent produs de un generator diesel ce există și la această dată pe amplasament.

Se reține ca în timpul controlului sau la contestația formulată, contestatarul nu a prezentat proces verbal de punere în funcțiune a sistemului de irigații.

În Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile referitor la documentul „Proces verbal de recepție”, „Proces verbal de recepție parțială” „Proces verbal de punere în funcțiune”, se specifică, faptul ca:

“1. Servește ca:

- document de înregistrare în evidența operativă și în contabilitate;*
- document de consemnare a stadiului în care se află obiectivul de investiții;*
- document de apreciere a calității lucrărilor privind obiectivul de investiții;*
- document de aprobare a recepției (cod 14-2-5);*
- document de constatare a îndeplinirii condițiilor de recepție provizorie a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a);*

- document de aprobare a recepției provizorii a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a);*

- document de punere în funcțiune a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/b).*

2. Se întocmește în trei exemplare, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, astfel:

- procesul-verbal de recepție (cod 14-2-5) se întocmește pentru mijloacele fixe independente care nu necesită montaj și nici probe tehnologice (utilaje pentru intervenție, unelte, accesorii de producție, mijloace de transport auto, animale etc.), acestea considerându-se puse în funcțiune la data achiziționării lor;*

- procesul-verbal de recepție provizorie (cod 14-2-5/a) se întocmește pentru utilajele care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, produse cu ciclu lung de fabricație care depășesc un exercițiu bugetar, realizate pe faze de fabricație, precum și clădirile și construcțiile speciale care nu deservește procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcției;*

- procesul-verbal de punere în funcțiune (cod 14-2-5/b) se întocmește pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și clădirile și construcțiile speciale care deservește procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice.*

Se întocmește de către secretarul comisiei numite pentru recepționarea obiectivului de investiții, în prezența membrilor comisiei care este formată din: președinte, specialiști-consultanți, asistenți la recepție.

3. Circulă:

- la persoanele care fac parte din comisie (exemplarele 1, 2 și 3);*
- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv (exemplarul 2);*

- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea și înregistrarea procesului-verbal de recepție (exemplarele 2 și 3).*

4. Se arhivează:

La furnizor (antreprenor):

-la compartimentul financiar-contabil (exemplarele 2 și 3).

La beneficiar:

-la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).”

Având în vedere ca din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca, contestatarul ar fi prezentat un proces verbal de punere în funcțiune a activului”sistem de irigații” sau alte documente din care sa rezulte ca valoarea de intrare a activului supus amortizării are valoarea de intrare de... se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea de intrare a activului „sistem de irigații” este de ... lei, conform documentelor prezentate și Procesului verbal de recepție parțială .

Potrivit prevederilor art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

-art.72

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

-art.73

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

In conditiile in care , la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca mijlocul fix “sistem de irigații” nu a fost pus in functiune iar potrivit Procesului verbal de receptie partiala si documentelor mai sus enumerate au stabilit ca valoarea de intrare a activului in cauza este de ...lei.

Cu privire la amortizarea mijloacelor fixe , la art.48 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

*c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în **titlul II**, după caz;”*

La pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:[...]

-cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările [titlului II](#) din Codul fiscal, după caz;

-valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;”

iar la art.24 din Titlul II “Impozit pe profit” din același act normativ, se prevede:

„ (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2)Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:[...]

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

La pct.37 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„37.Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.”

Cu privire la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deductibile, se reține că legiuitorul a prevăzut că acestea trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal precum și valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Se reține că, sunt mijloace fixe amortizabile, mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală.

Totodată se reține că amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Prin urmare, potrivit documentelor prezentate de către contribuabil, mijlocul fix "sistem de irigații" are valoare de intrare de ... lei, fiind înregistrat eronat în evidențele contabile la valoarea de intrare de ... lei.

După cum s-a arătat și mai sus, la calculul venitului net pe anul 2015, organele de inspecție fiscală au considerat că fiind deductibile fiscal cheltuielile în valoare de ... lei, declarate ca nedeductibile fiscal de către contribuabil prin declarația rectificativă depusă de acesta la organul fiscal teritorial, diminuate fără documente și/sau aferente unor venituri neimpozabile; din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că suma reprezintă avansuri stornate conform facturii emisă în baza actului adițional, de Societatea I SRL.

S-a constatat că suma declarată ca nedeductibilă fiscal de către contribuabil ar constitui diferența dintre valoarea de intrare înregistrată în evidențele contabile și valoarea de intrare pentru care contribuabilul a prezentat documente.

După cum s-a arătat și mai sus, în contabilitatea întreprinderii individuale valoarea de intrare a activului "Sistem de irigații" nu a fost rectificată iar la data de transferul către societatea A SRL avea valori eronate.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, pe anul 2015, organele de inspecție fiscală au determinat cheltuielile deductibile reprezentând valoare rămasă neamortizată a mijloacelor fixe înstrăinate de către contribuabil în anul 2015 și neincluse la capitolul cheltuieli deductibile declarate prin declarația privind veniturile realizate cod 200.

Se reține că din suma reprezentând amortizare înregistrată de contribuabil în perioada verificată conform Registrului imobilizărilor se scade suma reprezentând

diferenta dintre amortizarea calculata de catre contribuabil aferenta valorii de intrare initiala si amortizarea calculata de contribuabil aferenta valorii in intrare corectata a sistemului de irigatii ;astfel organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal cheltuiala cu amortizarea in valoare de ... lei (cheltuiala cu amortizarea calculata de contribuabil la valoarea de intrare initiala - cheltuiala cu amortizarea aferenta valorii de intrare a sistemului de irigatii conform documentelor prezentate).

Avand in vedere ca potrivit documentelor prezentate in timpul inspectiei fiscala , s-a constatat ca valoarea de intrare a activului "sistem de irigatii " a fost de ... se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea mijlocului fix la valoarea de si au respins la deductibilitate diferenta de cheltuieli cu amortizarea in valoare de ..., in conditiile in care nu s-a facut dovada inregistrarii mijlocului fix la valoare de intrare de ... lei, cum sustine contestatarul.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei si faptul ca argumentele contestatarului neinsotite de dovezi obiective nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) di Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va respinge ca neintemeiata și nesustinuta cu documente contestatia formulata de către PF titular al I.I. cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea mijlocului fix la valoarea de intrare.

5.In ceea ce privește contestatia formulata de către PF titular al I.I. cu privire la valoarea venitului realizat din transferul de active diminuata de organul de inspectie fiscala cu suma reprezentând „Venit încasat de restituit” contestat de către contribuabil, mentionam:

După cum s-a arătat și mai sus, in contabilitate, contribuabilul nu rectifica si valoarea de intrare a activului „sistem de irigații” iar activul respectiv este transferat către Societatea A SRL cu valorile eronate.

Potrivit Contractul de transfer de activitate din data de 29.04.2015 incheiat intre Societatea L SRL (cedent I) , INTREPRINDEREA INDIVIDUALA (Cedent II), PF și Societatea A SRL (cesionar) are ca obiect transferul „Active ferma 1” de la Cedentul 1 la Cesionar, „Active Ferma 2” de la Cedentul 2 la Cesionar, Dreptul de proprietate asupra tuturor Echipamentelor Ferma 2 astfel cum sunt identificate în anexa 3B la prezentul contract, Contractele de certificare Ferma 2, a tuturor drepturilor de proprietate, a obligatiilor, datoriilor, a angajaților și toate raporturile contractuale arefente activitatii libere de orice sarcini .

Transferul afacerii cuprinsa in documentul de transfer necesita predarea-primirea de bunuri /active intre Intreprindere Individuala in calitate de predator si Societatea A SRL in calitate de primitor.

Așadar inaintea transferului, Intreprinderea Individuala in calitate de vanzator trebuia sa efectueze un inventar general al activelor, intrucat atat vânzătorul afacerii cat

si cumpărătorul trebuiau sa fie in cunoștința de cauza si sa știe exact ce elemente vor vinde, respectiv vor cumpără, in urma unui astfel de transfer.

Pe de alta parte, reglementările in materie fiscala arata ca este foarte important sa existe o lista a elementelor transferate, mai ales la inregistrarea in contabilitatea cumpărătorului.

Conform Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii aprobate prin OMFP nr. 2861/2009:

„(1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

(2). - ..., entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, ..., la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

...c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

In acest sens consideram obligatorie, la data la care a avut loc transferul afacerii, inventarierea elementelor ce urmau a fi transferate, avand in vedere ca in baza acesteia se inregistreza in evidenta contabila a cedentului / beneficiarului bunurilor transferate, astfel: la vanzator -descărcarea din gestiune a bunurilor la valoarea reala/justa la cumpărător -valoarea ce urmeaza a se inregistra in patrimoniu.

Documentul (contractul) de transfer de afacere trebuie sa prevada toate elementele ce vor fi transferate, in cazul in speța activele atat cantitativ cat si valoric si acestea sa fie identificate de către managementul entitatii cedente si aprobate de către societatea primitoare.

Faptul ca beneficiarul avea obligația legala de a efectua evaluarea valorii juste a elementelor primite in scopul determinării valorii individuale a acestora nu exonerează vânzătorul de la obligația respectării prevederilor legale referitoare la inventarierea activelor transferate. Chiar daca pentru inregistrarea in contabilitatea cumpărătorului, este necesara realizarea unui raport de evaluare care sa determine valoarea justa a elementelor transferate si a afacerii per total, raportul de evaluare trebuie sa conțină neaparat si abordarea patrimoniala (activ net corijat) de unde sa reiasa valoarea justa a fiecărui element transferat. Nu este suficienta stabilirea unei valori globale a afacerii transferate intrucat in contabilitatea cumpărătorului aceasta trebuie înregistrata pe elemente; mai mult, chiar daca elementele sunt inregistrate la valori juste, la data tranzacției valoarea justa e reprezentata de costul plătit.

Valoarea transferului trebuie sa rezulte din însumarea valorii individualizate pe fiecare activ cedat de către întreprinderea individuala -preluat de Societatea A SRL si care trebuie sa se comporte ca un succesori al întreprinderii individuale cedente, avand obligația sa aplice inclusiv ajustarea TVA, prevăzută de lege, daca este cazul, conform art. 128, alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil anului 2015, coroborat cu punctul 8 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca pana la data incheierii actului contestat, contribuabilul nu a prezentat un document justificativ care sa ateste ca a adus la cunostinta Societatii A SRL diminuarea valorii de intrare a activului „Sistem de irigații”.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca în speta exista posibilitatea ca valoarea transferului, negociata de părți, sa suporte modificări ulterioare in sensul diminuării acesteia.

In aceste condiții s-a reținut ca valoarea incasata de contribuabil în ar putea reprezenta: venit incasat de restituit;-venit incasat din activitati independente .

Aratam ca la dosarul contestatiei , se afla în copie, Notificarea emisa de către PF către Societatea A SRL în care se specifica urmatoarele:

„Avand în vedere contractul de transfer de activitate încheiat între Societatea A SRL și L SRL și I.I. și PF și documentul de transfer active prin prezenta va informez ca în cadrul „Documentul Transfer Active ” a fost depistata o eroare la poziția nr.6 Sistem de irigații , în sensul ca a fost trecut în mod eronat valoarea contabila de inventar , valoarea amortizarii și valoarea ramasa de....Aceasta valoare a fost preluata din contractul cu furnizorul sistemului de irigații.Valoarea contabila de inventar a sistemului de irigații era de ... fără TVA , valoarea amortizarii ...și valoarea ramasa de ... lei.”

Se reține astfel ca, PF a notificat societatea despre eroarea depistata la poziția 6 din Documentul de transfer active, insotita si de registrul bunurilor de capital rectificat după corectarea valorii, astfel în mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de ... lei incasata ar reprezenta venit de restituit.

Se reține totodata ca prin adresa înregistrată la A.J.F.P. -Inspectie fiscala , ulterior emiterii actului administrativ fiscal contestat, Societatea A SRL a notificat organului fiscal, urmatoarele:

-conform prevederilor contractului de transfer activitate incheiat , cesionarul declara si garanteaza ca este persoana impozabila în scopuri de TVA in Romania;

-PF a notificat societatea despre eroarea depistata la poziția 6 din Documentul de transfer active, insotita si de registrul bunurilor de capital rectificat după corectarea valorii;

-valoarea ramasa neamortizata a activului transferat “sistem de irigații” nu are nicio influenta in determinarea valorii de transfer inscrisa in Documentul de transfer active, intrucat valoarea de transfer a activitatii a fost negociata ca un tot unitar între parti.

În referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei , organele de inspectie fiscala propun admiterea contestatiei privind constatarea sumei ... lei ca reprezentând venit incasat de restituit, în conditiile în care activului „sistem de irigații” nu a influențat valoarea de transfer , societatea A SRL certificand faptul ca valoarea ramasa neamortizata a activului sistemului de irigații nu are nicio influenta in determinarea acestei valori.

În aceste condiții, pentru capătul de cerere privind constatarea sumei de ... lei ca reprezentând venit incasat de restituit Societatii A SRL, se va admite contestatia formulata de către PF titular al II, cu mentiunea ca suma în cauza nu influențează pierderea fiscala stabilită de organul de inspectie fiscala pe anul 2015.

6. Cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziția terenului în anul 2011 și diminuarea veniturilor incasate urmare vanzarii terenului în anul 2015, contestate , **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentând „ costul terenului” achizitionat de la persoana fizica in calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE precum și a sumei incasata ca urmare vanzarii terenului de către**

PF in calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE înregistrată ca venit impozabil pe anul 2015, în condițiile în care în speta este vorba de un transfer intrapatrimonial al terenului destinat cultivării arbuștilor fructiferi .

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ prin PF în calitate de titular, a achiziționat bunul imobil teren faneata de la PF în baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat notarial .Conform extrasului de carte funciara pentru autentificare emis de către Oficiul Cadastru și Publicitate Imobiliara dreptul de proprietate asupra terenului se intabulează în favoarea INTREPRINDERII INDIVIDUALE.

S-a constatat că, pentru tranzacția efectuată, PF a achitat la data transferului dreptului de proprietate, un impozit în cota de 3% din valoarea înscrisă în contract, calculat conform prevederilor art. 77¹, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil perioadei de referință.

Terenul achiziționat se regăsește în contabilitatea Intreprinderii Individuale în Registrul jurnal de încasări și plăți, coloana "Plăți", precum și în Fisa de operațiuni diverse întocmită pentru categoria "cheltuieli deductibile", care a stat la baza Declarației privind veniturile realizate, depusă pentru anul fiscal 2011 de către contribuabil la organul fiscal teritorial însă nu se regăsește în listele de inventariere anuale întocmite conform Deciziei de inventariere nr. 1 și nici în Registrul inventar condus de către Intreprinderea Individuală și înregistrat la organul fiscal teritorial , așa cum este reglementat la pct. 41 din Normele de aplicare ale art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ nu a înregistrat în evidența contabilă sau fiscală (Registrul inventar, Fisa mijlocului fix, Registrul imobilizărilor, Registrul bunurilor de capital, Liste de inventariere, etc) aportul în natura reprezentat de terenul în cauză.

În ceea ce privește achiziția terenului de către Intreprinderea Individuală de la persoana fizică titulară a Intreprinderii Individuale, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta reprezintă în fapt un transfer intrapatrimonial de bunuri și care nu poate fi efectuat pe calea unui act cu titlu oneros, respectiv printr-un contract de vânzare-cumpărare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că terenul faneata reprezintă bun patrimonial aparținând PF și afectat Intreprinderii Individuale, pentru care contribuabilul nu are drept de deducere a sumei de ..., întrucât au fost încălcate prevederile art. 48, alin. (4), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 37 și 38 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv art.24, alin.(4) din Codul fiscal;

Totodată, s-a constatat că prin Contractul de vânzare cumpărare autentificat notarial , INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ transferă dreptul de proprietate al bunului imobil către Societatea A SRL, la prețul de vânzare în suma de ..., suma încasată de către contribuabil prin bancă, odată cu încasarea tranșei 2 precizată în contractul de transfer activitate încheiat cu Societatea A SRL.

La calculul venitului net pe anul 2015, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul brut realizat de întreprinderea individuală cu suma reprezentând contravaloarea prețului de vânzare a bunului imobil, încasată din vânzarea terenului către Societatea A SRL, pe motiv că în speta au fost încălcate prevederile art. 48, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabilă perioadei de referință, coroborat cu

prevederile punctului 36 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca, persoana fizica datoreaza bugetului de stat impozit pe transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal , prevazut la capitolul VIII , art. 77¹, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile cu completarile ulterioare, deoarece biroul notarial nu a retinut la sursa impozitul pe transferul dreptului de proprietate in cota de 3% din valoarea inscrisa in contract.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, contestatarul considera ca prețul plătit pentru transferul bunului din patrimoniul personal in patrimoniul afacerii reprezintă cheltuială deductibilă pentru patrimoniul afacerii, iar pentru patrimoniul personal reprezintă venit ce se impoziteaza de notarul public la data transferului; instrainarea din patrimoniul afacerii a terenului, in cadrul transferului de active către Societatea A SRL (contract de transfer activitate din data de 29.04.2015), a determinat obținerea de venituri care se contabilizează ca venituri din activități independente, impozitate cu 16% din venitul net și nu ca transfer de bunuri din patrimoniul personal - impozitat cu 3%.

In al doilea rand, contestatarul precizeaza ca organul de inspectie fiscala ignoră faptul ca, prin contract, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu a vândut terenul ca bun imobiliar ut singuli, obiectul contractului fiind reprezentat de transferul de activitate și al fondului de comerț al întreprinderii individuale către Societatea A SRL. In cadrul transferului universal se include si activul-teren pe care se afla plantatia de afine si care face parte din Fondul de comerț al Întreprinderii Individuale, acest fapt fiind recunoscut si de organul de inspectie fiscala, care la pagina 26 din Raportul de inspectie fiscala.

Contestatarul considera ca, organul de inspectie nu poate izola juridic si fiscal transferul terenului de transferul celorlalte active cu care formează un tot unitar, un singur fond de comerț si, in consecință, nu poate impune un tratament fiscal separat vanzarii terenului, atata timp cat acesta este afectat activității independente si este parte a unui transfer integral de active, permis si reglementat fiscal de articolul 128 aliniatul (7) Cod Fiscal.

In consecinta, contestatarul considera vanzarea terenului ca fiind parte dintr-un transfer de active din patrimoniul destinat afacerii, venitul din transfer constituindu-se in venit brut realizat din activitatea independentă desfășurată in cadrul Întreprinderii Individuale, care se impozitează cu 16% din venitul net stabilit in sistem real.

În drept, la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, se prevede:

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;

f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:[...]

b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate:[...]

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;”

Potrivit pct.36, pct.37, pct.41 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“36.(...)Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia:[...]

37.Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.[...]

41. Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.”

În speta, sunt aplicabile și prevederile Ordinului nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.[...]

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șmuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.

Modelele și normele de întocmire și de utilizare ale Registrului-jurnal de încasări și plăți și ale Registrului-inventar sunt prezentate la cap. IV.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că nu sunt considerate venituri brute aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia; de asemenea nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale caror sursă se afla pe teritoriul României sau în străinătate, cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și drepturilor amortizabile din Registrul-inventar.

Totodată, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.

Cu privire la cheltuielile nedeductibile, în speta, se reține că, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial INTREPRINDEREA INDIVIDUALA prin PF în calitate de titular, a achiziționat bunul imobil teren faneata de la persoana fizică.

Se reține că, achiziția terenului a fost înregistrată în contabilitatea Întreprinderii Individuale în Registrul jurnal de încasări și plăți, coloana "Plăți", precum și în Fisa de operațiuni diverse întocmită pentru categoria "cheltuieli deductibile", care a stat la baza Declarației privind veniturile realizate, depusă pentru anul fiscal 2011 de către contribuabil la organul fiscal teritorial; se reține că terenul achiziționat în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial, nu se regăsește în listele de inventariere anuale conform Deciziei de inventariere nr. 1 și nici în Registrul inventar condus de către Întreprinderea Individuală și înregistrat la organul fiscal teritorial, așa cum este reglementat la pct. 41 din Normele de aplicare ale art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004.

În ceea ce privește achiziția bunului imobil teren de către întreprinderea individuală de la persoana fizică, titular al întreprinderii individuale în speta sunt aplicabile și prevederile OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale.

În conformitate cu prevederile art.2 din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale:

“În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

g) întreprindere individuală - întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică;

j) patrimoniul de afecțatiune - masă patrimonială în cadrul patrimoniului întreprinzătorului, reprezentând totalitatea drepturilor și obligațiilor afectate, prin declarație scrisă ori, după caz, prin acordul de constituire sau printr-un un act adițional la acesta, exercitării unei activități economice;”

iar la art.22, art.23 din același act normativ se prevede:

-art.22

“Întreprinderea individuală nu dobândește personalitate juridică prin înregistrarea în registrul comerțului.

-art.23

Întreprinzătorul persoană fizică titular al întreprinderii individuale este comerciant persoană fizică de la data înregistrării sale în registrul comerțului.”

Din prevederile legale enunțate se reține că întreprinderile individuale nu dobândesc personalitate juridică chiar dacă sunt înregistrate la Registrul Comerțului. Întreprinzătorul persoană fizică titular al întreprinderii individuale este comerciant persoană fizică de la data înregistrării sale în registrul comerțului.

Se reține că patrimoniul de afecțatiune este definit ca fiind masa patrimonială în cadrul patrimoniului întreprinzătorului, reprezentând totalitatea drepturilor și obligațiilor afectate, prin declarație scrisă ori, după caz, prin acordul de constituire sau printr-un act adițional la acesta, exercitării unei activități economice.

Se reține astfel că, întreprinderea individuală nu poate deține un patrimoniu de sine statură, titularul întreprinderii individuale poate să afecteze din patrimoniul propriu unul sau mai multe bunuri în patrimoniul de afecțatiune al întreprinderii individuale, destinate unei activități economice și care constituie o fracțiune distinctă a patrimoniului persoanei fizice autorizate, titularul întreprinderii individuale.

Astfel că, transferul intrapatrimonial al terenului destinat cultivării arbuștilor fructiferi se putea efectua printr-un act al titularului întreprinderii individuale și nu prin Contractul de vânzare cumpărare autentificat notarial încheiat între INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ prin PF în calitate de titular și persoana fizică, cu titlu oneros.

Aratăm că acesta a fost și punctul de vedere al Camerei Notarilor Publici, din adresa, înregistrată la D.G.R.F.P. ca răspuns la adresa acestei instituții.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că terenul achiziționat nu se regăsește în listele de inventariere anuale întocmite conform Deciziei de inventariere și nici în Registrul-inventar condus de întreprinderea individuală și înregistrat la organul fiscal teritorial; potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, pentru a fi recunoscut drept bun din patrimoniul afacerii, terenul trebuia înscris în Registrul inventar al întreprinderii individuale.

Astfel se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca "costul achizitiei " reprezentand contravaloarea teren faneata de la persoana fizica titular al intreprinderii individuale nu constituie cheltuiala deductibila fiscal la calculul venitului net pe anul 2011, in conditiile in care nu constituie o cheltuiala efectiva a intreprinderii individuale potrivit dispozitiilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dupa cum s-a aratat si mai sus in speta este vorba de transferul bunului imobil din patrimoniul persoanei fizice in patrimoniul afectat exploatarei unei activitati autorizate care reprezinta de fapt, un transfer intrapatrimonial , titularul patrimoniului fiind aceeaasi persoana, neavand loc o instrainare a bunului imobil.

De asemenea, s-a constatat ca pretul de vanzare nu este unul real in conditiile in care aceeaasi persoana , la aceasi data promite sa vanda acelasi teren Societatii L SRL la pretul ... in baza unui antecontract.

De asemenea, prin Contractul de vanzare cumpărare autentificat notarial INTREPRINDEREA INDIVIDUALA , persoana fizica , în calitate de vânzător, transfera dreptul de proprietate al bunului imobil - teren către Societatea A SRL, in calitate de cumparator, la prețul de vanzare , suma incasata de catre contribuabil prin banca, odata cu incasarea transei 2 precizata in contractul de transfer activitate incheiat cu Societatea A SRL.

Se retine ca, intreprinderea individuala a considerat suma de... ca reprezentand venit impozabil pe anul 2015.

In conditiile in care s-a constatat ca , intre persoana fizica si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a avut loc un transfer intrapatrimonial al terenului destinat cultivarii arbustilor fructiferi se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au constatat ca suma reprezentand contravaloarea pretului de vanzare a bunului imobil incasata din vanzarea terenului catre Societatea A SRL, nu reprezinta venit impozabil .

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca nu constituie venit brut aporturile in numerar sau echivalentul in lei al aporturilor in natura facute la inceperea activitatii sau in cursul desfasurarii acesteia.

Argumentele contestatarului prezentate in sustinerea nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala in conditiile in care intre persoana fizica si INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a avut loc un transfer intrapatrimonial al terenului destinat cultivarii arbustilor fructiferi iar transferul intrapatrimonial nu este considerat o instrainare catre intreprinderea individuala, persoana fiind unica la fel si patrimoniul sau.Mutarea unui drept dintr-o masa patrimoniala in alta nu reprezinta instrainare iar constituirea patrimoniului de afectatiune se realizeaza prin simplu act unilateral al persoanei fizice.

In ceea ce priveste argumentul contestatarului potrivit caruia prin Contract , INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu a vândut terenul ca bun imobiliar ut singuli, obiectul contractului fiind reprezentat de transferul de activitate și al fondului de comerț al intreprinderii individuale către Societatea A SRL, mentionam faptul ca din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca transferul de proprietate al bunului imobil - teren catre Societatea A SRL s-a realizat prin Contractul de vanzare cumpărare autentificat notarial incheiat intre PF titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA, persoana fizica , in calitate de vanzatori si Societatea A SRL, in calitate de cumparator.

Contractul de transfer de activitate este încheiat între Societatea LSRL (cedent I) INTREPRINDEREA INDIVIDUALA (Cedent II), PF și Societatea A SRL (cesionar) și are ca obiect transferul „Active ferma 1” de la Cedentul 1 la Cesionar, „Active Ferma 2” de la Cedentul 2 la Cesionar, Dreptul de proprietate asupra tuturor Echipamentelor Ferma 2 astfel cum sunt identificate în anexa 3B la prezentul contract, Contractele de certificare Ferma 2, a tuturor drepturilor de proprietate, a obligațiilor, datoriilor, respectiv a activului și pasivului.

Prin urmare, argumentele prezentate de către contestatar nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, urmând a fi respinse.

Se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reținut că persoana fizică datorează bugetului de stat impozit pe transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal în conformitate cu prevederile capitolului VIII, art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care s-a constatat că notarul public care a autentificat tranzacția nu a aplicat și reținut impozitul pe tranzacții imobiliare ci a considerat tranzacția imobiliară taxabilă cu cota de 16 % din venitul net determinat în sistem real, conform adresei .Această adresă este în neconcordanță cu cele transmise organului fiscal, de Camera Notarilor Publici în care se precizează că „transferul intrapatrimonial poate fi efectuat printr-un act al titularului întreprinderii , dar nu pe calea unui act cu titlu oneros, respectiv un contract de vânzare-cumpărare.”

După cum s-a arătat și mai sus, la data transferării în patrimoniul întreprinderii individuale, terenul în cauză reprezintă aport în natura efectuat la începerea activității, iar la instrainare , persoana fizică titulară a întreprinderii individuale a realizat venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal pentru care biroul notarial avea obligația reținerii la sursă a impozitului pe transferul dreptului de proprietate în cota de 3% în conformitate cu prevederile capitolului VIII, art.77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele contestatarului nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la cheltuielile cu achiziția terenului și veniturile încasate urmare vânzării terenului de către persoana fizică , titulară a întreprinderii individuale și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor pe anul 2011 și diminuarea veniturilor impozabile pe anul 2015.

7.Referitor la suma reprezentând subvenții încasate în anul 2015, considerată de organele de inspecție fiscală ca venit neimpozabil, contestată de PF titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii 2 este investita să pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca venituri neimpozabile subvenții încasate în anul 2015, în condițiile în care potrivit legii, subvențiile acordate în conformitate cu legislația în vigoare sunt venituri neimpozabile.

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a majorat în mod eronat venitul brut declarat prin Declarația privind veniturile realizate , depusă pe anul 2015 cu suma reprezentând

subvenții pe suprafața cultivată acordate de APIA și încasate de către Întreprinderea Individuală conform OP.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin declararea subvențiilor încasate ca reprezentând venituri impozabile, contribuabilul a încălcat prevederile art.42 lit.a) și r) din Codul fiscal și ca urmare, au procedat la diminuarea venitului brut realizat de către întreprinderea individuală în anul 2015 cu această sumă.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, contestatarul arată că subvențiile APIA încasate în anul 2015 (subvenții pe suprafața cultivată) reprezintă venituri impozabile, reprezentând sume încasate din desfășurarea activității, iar cheltuielile ocazionate de cultivarea unei suprafețe agricole pentru care s-au plătit subvențiile se admit integral la deducere fiind aferente realizării veniturilor; invocă în susținere dispozițiile art.42, din Codul fiscal unde sunt reglementate veniturile neimpozabile pentru persoanele fizice care nu sunt angajate într-o activitate independentă și art. 48 alin. (3) din Codul fiscal unde sunt prevăzute veniturile neimpozabile pentru persoanele fizice autorizate să desfășoare activitate independentă precum și pct. 48. din Ordinul 1040/2004 potrivit căruia sunt incluse în venitul brut, sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfășurarea activității.

În drept, la art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu sunt venituri impozabile indemnizațiile pentru: risc maternal, maternitate, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii; [...]

r) subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare;”

La pct.4¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

4¹. În categoria veniturilor neimpozabile se cuprind și formele de sprijin acordate din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile în conformitate cu legislația internă și reglementările europene, de exemplu:

- ajutoarele de stat acordate producătorilor agricoli, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 14/2010 privind măsuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producătorilor agricoli, începând cu anul 2010, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 74/2010, cu completările ulterioare, potrivit actelor normative de aprobare a respectivelor ajutoare de stat;

- *sprijinul acordat producătorilor agricoli sub forma schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 125/2006*) pentru aprobarea schemelor de plăți directe și plăți naționale directe complementare, care se acordă în agricultură începând cu anul 2007, și pentru modificarea art. 2 din Legea nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 139/2007, cu modificările ulterioare, și actelor normative date în aplicarea acesteia;*

- *sprijinul nerambursabil acordat potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008, prin axa 1 - Îmbunătățirea competitivității sectoarelor agricol și forestier, prin măsurile 112 - Instalarea tinerilor fermieri și 141 - Sprijinirea fermelor agricole de semi-subzistență;*

- *alte forme de sprijin nerambursabil acordate potrivit Programului Național pentru Dezvoltare Rurală 2007 - 2013, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2008) 3.381 din 16 iulie 2008;*

- *forme de sprijin nerambursabil acordate potrivit Programului Operațional pentru Pescuit 2007 - 2013, aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr. C(2007) 6.664 din 14 decembrie 2007.*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că în cazul contribuabililor care obțin venituri din activități agricole individual sau într-o formă de asociere și care determină venitul net anual în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă potrivit prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu prevederile art.42 lit.a) și r), în înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile: ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare.

La pct.4¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.42 lit.a) din Cod, sunt enumerate formele de sprijin acordate din bugetul de stat și din fonduri externe nerambursabile în conformitate cu legislația internă și reglementările europene care sunt incluse în categoria veniturilor neimpozabile.

Astfel, se reține că în cazul contribuabililor producători agricoli care determină impozitul pe venit în sistem real, subvențiile primite de la APIA ca sprijin financiar sunt venituri neimpozabile la calculul venitului net, în conformitate cu prevederile art.42 din Codul fiscal, mai sus enunțat.

Însă în speta, după cum s-a arătat și la pct.III, 2) din prezenta decizie, veniturile din activități agricole impuse anterior datei de 01.02.2013 în sistem real trec prin efectul legii la impunerea pe baza de norme de venit, în situația în care sunt stabilite norme de

venit pentru grupele de produse vegetale și animale conform art.73 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aratam ca veniturile obținute din exploatarea arbuștilor fructiferi fac parte din categoria veniturilor din activitati agricole, silvicultura si piscicultura, reglementate de capitolul VII art.71 alin. (1) lit. b) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar venitul din aceste activitati se stabilește prin efectul legii pe baza normelor de venit in conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din același act normativ; obligatiile fiscale se stabilesc pe baza limitelor și normelor de venit prevazute de lege.

Conform reglementarilor pct.149¹⁴ din normele metodologice date în aplicarea art.74 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, perioada de declarare a suprafețelor cultivate /cap de animal /familie de albine este pana la data de 25 mai inclusiv a anului fiscal pentru anul în curs și cuprinde informații privind suprafețele cultivate /cap de animal /familie de albine.

Drept urmare veniturile din activitatea agricola sunt impuse la norma de venit, iar contribuabilul avea obligația declarării doar a suprafețelor cultivate la organul fiscal teritorial competent fara a declara subvențiile APIA incasate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se reține ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, a determinat pentru intreaga perioada verificata, venitul net anual in sistem real, pe baza datelor din contabilitatea condusa in partida simpla astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit influenta aplicării eronate de către contribuabil a sistemului real de impunere asupra veniturilor realizate din cultivarea arbuștilor fructiferi si au procedat la recalcularea veniturilor evidențiate de către Intreprinderea Individuala in declarațiile privind veniturile realizate - cod 200 depuse si înregistrate la organul fiscal teritorial pentru anii fiscali 2013 si 2015 in sensul diminuării acestora cu veniturile/cheltuielile rezultate din exploatarea suprafețelor cultivate cu arbuști fructiferi – afini.

Prin urmare, în mod legal organele de inspectie fiscala au exclus din veniturile impozabile suma reprezentând subvenții APIA incasate în anul 2015, în condițiile în care veniturile obținute din exploatarea arbuștilor fructiferi fac parte din categoria veniturilor din activitati agricole, silvicultura si piscicultura, reglementate de capitolul VII art.71 alin. (1) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar venitul din aceste activitati se stabilește prin efectul legii pe baza normelor de venit.

Totodata, în cazul producătorilor agricoli care determina impozitul pe venit în sistem real , subvențiile primite de la APIA ca sprijin financiar sunt venituri neimpozabile la calculul venitului net, în conformitate cu prevederile art.42 din Codul fiscal, mai sus enunțat.

În aceste condiții argumentul contestatarului potrivit caruia subvențiile primite ca sprijin financiar de la APIA ar reprezenta venit impozabil în conformitate cu prevederile art.48 din Codul fiscal nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei acesta va fi respins ca neintemeiat, pentru motivele mai sus prezentate.

În consecința, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul contestatiei și faptul ca argumentele contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificările si completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre PF titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE cu privire la suma reprezentând subventii APIA incasate în anul 2015 considerată în mod eronat ca venit impozabil pe anul 2015.

8.Cu privire la pierderea determinata de organele de inspectie fiscala si stabilirea in minus a impozitului pe venit , pe perioada 2012-2015, mentionam;

Anul 2011

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca , INTREPRINDEREA INDIVIDUALA prin Declarația privind veniturile realizate pe anul 2011(formular 200) înregistrată la A.J.F.P. a declarat pierdere fiscala .

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile care se compun din:

-cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare o reprezinta ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare (65%) , considerate ca nedeductibile fiscal in conditiile in care s -a constatat ca contribuabilul a considerat ca deductibila fiscal cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe in cota de 100% ; organele de inspectie fiscala au considerat ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea (35%) in conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit.a) si c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.37, pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu achizitionarea unui teren faneata, bun patrimonial apartinand persoane fizice si afectat intreprinderii individuale; cheltuielile cu achizitia terenului au fost respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.37, pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si art.24 din Codul fiscal.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor pe anul 2011, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea venitului net/pierdere fiscala în conformitate cu prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si au diminuat pierderea fiscala declarata de intreprinderea individuala cu aceste cheltuieli, stabilind pierdere fiscala pe anul 2011 mai mica fata de pierderea fiscala declarata de contribuabil .

Pe anul 2012, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) , inregistrata la AJFP rezulta ca , contribuabilul a declarat venit impobabil pentru care organul fiscal prin decizie de impunere au stabilit impozit pe venit de plata.

Urmare verificarii ,organele de inspectie fiscala au diminuat:

-venitul brut impozabil reprezentand veniturile din consultanta;

-au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea aferente mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare a fost mixta respectiv 65% din ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile

programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare si 35% surse proprii.

Urmare considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amortizarea și constatarii inregistrarii eronate a sumei ca reprezentând venituri impozabile, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2012, pierdere fiscala; având în vedere ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil asupra caruia organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2012, pierdere fiscala și impozit pe venit în minus, la nivelul impozitului de venit stabilit de plata prin decizie de impunere.

Pe anul 2013, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200), inregistrata la AJFP rezulta ca, contribuabilul a declarat venit net pentru care organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au diminuat veniturile declarate de intreprinderea individuala reprezentand venituri din consultanta.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 a caror sursa de finantare a fost mixta respectiv 65% ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare si 35% sursa proprie.

Urmare recalcularii venitului net pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala; având în vedere ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil asupra caruia organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2013, pierdere fiscala și impozit pe venit în minus, la nivelul impozitului de venit stabilit de plata prin decizie de impunere.

Pe anul 2014, din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P. rezulta ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil pentru ca organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca veniturile din activitatea agricola-cultivarea arbustilor fructiferi, se supun impunerii in sistem real (intrucat nu exista norma de venit stabilita de organele in drept) si se declara in declaratia privind veniturile realizate in anul fiscal 2014.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut declarat de contribuabil reprezentand venituri din consultanta conform contractului de prestari servicii incheiat cu Societatea L SRL, pe motiv ca nu are un scop economic.

Totodata, organul de inspectie fiscala a respins la deductibilitate:

-cheltuielile cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala a caror sursa de finantare a reprezentat-o ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national de dezvoltare rurala conform Contractului de finantare (65%).

-cheltuielile reprezentand TVA achitata, in conformitate cu prevederile art.48 alin.(7) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare constatarilor din anul 2014, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.48 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au recalculat venitului net pe acest an si au stabilit pierdere fiscala; având în vedere ca, contribuabilul a declarat venit net impozabil asupra caruia organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata, organele de inspectie fiscala au

stabilit pe anul 2014 , pierdere fiscala și impozit pe venit în minus la nivelul impozit pe venit stabilit de plata de organul fiscal.

Pe anul 2015 , din Declaratia privind veniturile realizate (formular 200) inregistrata la A.J.F.P. rezulta ca , contribuabilul a declarat venit net pentru care organul fiscal a stabilit impozit pe venit de plata.

Organele de inspectie fiscala arata ca pe anul 2015 , veniturile din activitatea agricola se impun pe baza de norme de venit , activitate care intra sub incidenta prevederilor capitolului VII -Venituri din activități agricole, silvicultura și piscicultura” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut declarat de contribuabil cu:

-suma reprezentand subventii pe suprafata cultivata acordate de APIA si incasate de intreprinderea individuala conform OP fiind incalcate astfel prevederile art.42 lit.a) si r) din Codul fiscal;

-suma reprezentand contravaloare bun imobil teren care a facut obiectul Contractului de vanzare -cumparare autentificat notarial;

Organele de inspectie fiscala au majorat venitul brut cu suma reprezentand venituri realizate din transferul de activitate conform Contractului de transfer de activitate de productie afine desfasurat de catre Societatea L SRL si I.I. catre Societatea A SRL si pe care contribuabilul a omis sa le declare prin declaratia privind veniturile realizate depusa la organul fiscal teritorial.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala din ajutor financiar nerambursabil acordat în cadrul programului național pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finanțare (cota de 65%).

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, intreprinderea individuala a diminuat în mod eronat cuantumul cheltuielilor deductibile cu:

-suma prin declarația rectificativa depusa de contribuabil la organul fiscal teritorial fata de declarația privind veniturile realizate -cod 200, depusa pentru anul 2015; suma reprezintă diferența dintre valoarea de intrare înregistrată în evidenta contabila și valoarea de intrare pentru care contribuabilul a prezentat documente pentru activul „sistem de irigatii”.

-suma reprezentând diferența valoare amortizare a mijloacelor fixe instrainate de aceasta în anul 2015 și neinclusa la capitolul cheltuieli deductibile declarate prin declarația privind veniturile realizate cod 200.

Urmare constatarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli deductibile (cheltuieli deductibile declarate -amortizare nedeductibila fiscal+valoarea ramasa neamortizabila a activelor instrainate deductibila fiscal+ cheltuieli diminuate fără documente și/sau alte venituri neimpozabile.)

Având în vedere ca pe anul 2015, organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut și au stabilit suplimentar cheltuieli deductibile în temeiul art.48 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului net pe anul 2015 și au stabilit pierdere fiscala.

Având în vedere ca, în baza declaratiei de impozit pe venit depusa de contribuabil pe anul 2015, s-a stabilit prin decizie de impunere impozit pe venit de plata prin actul administrativ emis urmare inspectiei fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit stabilit in minus .

În contestația formulată, contestatarul arată că nu contestă baza impozabilă formată din:

- cheltuieli nedeductibile cu amortizarea fiscală a mijloacelor fixe, aferente anilor 2012, 2013, 2014 și 2015 când valoarea de intrare a sistemului de irigații a fost înregistrată greșit;

- cheltuieli nedeductibile cu TVA aferentă anului 2014;

- venituri impozabile stabilite suplimentar pe anul 2015 reprezentând încasarea ultimei tranșe din valoarea de vânzare a afacerii;

- cheltuieli deductibile stabilite suplimentar pe anul 2015 reprezentând parte din valoarea rămasă neamortizabilă care nu a fost luată în calcul la stabilirea venitului net pentru anul 2015 și impozit pe venit suplimentar.

Prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației :

- a desființat actul administrativ fiscal cu privire la diminuarea venitului brut înregistrat de către întreprinderea individuală pe perioada 2012-2014;

- a respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe (cota de 65%) achiziționate din ajutor financiar nerambursabil aferente perioadei 2011-2015;

- a respins contestația cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu achiziția terenului în anul 2011 și diminuarea veniturilor încasate urmând vânzării terenului în anul 2015;

- a respins contestația cu privire la suma reprezentând subvenții încasate în anul 2015;

- a respins contestația referitoare la cheltuielile cu amortizarea sistemului de irigații;

Cu privire la stabilirea venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

“(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 49](#) și [50](#). [...]

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale. [...]

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca

diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, se retine ca sumele incasate respectiv platite, in numerar sau prin banca se inregistreaza in mod obligatoriu , cronologic, in Registrul jurnal de incasari si plati.

Astfel, pe anul 2011, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabil cu privire la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achizitionate de intreprinderea individuala in anul 2011 din surse de finantare mixte(65%ajutorul financiar nerambursabil acordat in conditiile programului national pentru dezvoltare rurala conform Contractului de finantare si 35% din surse proprii) precum si cheltuielile cu achizitia terenului de la titularul intreprinderii individuale, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit pierdere fiscala fata de pierderea fiscala declarata de contribuabil .

In ceea ce priveste pierderea fiscala determinata de organele de inspectie fiscala pe perioada 2012-2015 precum si diferenta de impozit pe venit stabilite de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere .

Avand in vedere ca prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a desfiintat actul administrativ fiscal contestat cu privire la diminuarea venitului brut inregistrat de catre intreprinderea individuala pe perioada 2012-2014 si a mentinut ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitate cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe(cota de 65%) achizitionate din ajutor financiar nerambursabil aferente perioadei 2012 -2015, cu privire la diminuarea veniturilor incasate urmare vanzarii terenului in anul 2015, cu privire la suma reprezentand subventii incasate in anul 2015, cu privire la deductibilitatea cheltuielile cu amortizarea sistemului de irigatii la nivelul valorii de intrare a mijlocului fix respectiv suma de ..in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, potrivit carora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.4 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat.”

se va desfiinta partial Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. cu privire la pierderea fiscala determinata de organele de inspectie fiscala pe perioada 2012-2015 precum si diferenta de impozit pe venit stabilita in minus.

În conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia:

“(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, vor reface inspectia fiscala respectand strict perioada fiscala precum si considerentele retinute in motivarea prezentei decizii de solutionare a contestatiei care au dus la desfiintarea partiala a deciziei atacate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si prevederile pct.11.5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

“Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre PF titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE , inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, cu privire la diminuarea pierderii fiscale declarata de contribuabil pe anul 2011 reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal si stabilirea pierderii fiscale in valoare de... lei.

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala cu privire la pierderea fiscala si impozitul pe venit stabilit in minus pe perioada 2012-2015 .

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decât cea care a intocmit decizia de impunere contestata, vor proceda la o noua verificare a acelorasi operatiuni , pentru același tip de obligație fiscala, aceeași perioada, tinand cont de prevederile legale aplicabile în speta precum și considerentele retinute in motivarea prezentei decizii de solutionare a contestatiei care au dus la desfiintare.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.